



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

**Processo n°** 16327.720851/2011-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-002.765 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2016  
**Matéria** IRRF  
**Recorrente** ITAÚ UNIBANCO HOLDING S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2006

AUTO DE INFRAÇÃO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM EMPRESA DO PAÍS. CONTRIBUINTE DOMICILIADO NO EXTERIOR. APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL SOMENTE EM MOEDA ESTRANGEIRA. INOBSERVÂNCIA DAS NORMAS DE REGÊNCIA PELO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

Correta a aplicação de duas formas de atualização do custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital de domiciliados no Exterior, quando, na alienação de participação societária, restar comprovado que somente parcela do investimento alienado foi adquirida em moeda estrangeira e está devidamente registrada no BACEN, sendo, assim, passível de correção cambial. À parcela adquirida em moeda nacional aplicável tão somente a correção monetária até 31/12/95.

CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. REINVESTIMENTO. ADIÇÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL REALIZADO. GLOSA.

De se rejeitar a inclusão, no custo do investimento, dos valores capitalizados por ocasião da incorporação da reserva de correção monetária do capital realizado, por constituírem estes últimos expressão de variação do poder de compra da moeda, já concedida ao alienante através da atualização monetária do custo de aquisição, na forma da legislação em vigor.

EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA. INOCORRÊNCIA.

Improcedente a insurgência contra a exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício, quando, no Auto de Infração, tais encargos incidem apenas sobre o tributo, não sobre a penalidade.

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR - Presidente e Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR (Presidente), EDUARDO TADEU FARAH, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS (Suplente convocada), CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, CARLOS CESAR QUADROS PIERRE e ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ.

## Relatório

Trata-se de lançamento de Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte, no valor de R\$ 43.801.694,36, os quais, quando acrescidos de juros de mora e multa de ofício, perfaziam à época do lançamento, um valor devido de R\$ 99.219.598,06.

A constituição do crédito em questão se deu no âmbito de ação fiscal realizada posteriormente a procedimento de diligência (e-fls. 88 a 745), onde se buscou esclarecer os efeitos tributários oriundos da aquisição, pela recorrente, das operações do Bank Boston na América Latina.

Verificada que, no Brasil, a aquisição, pela recorrente, das ações do BankBoston Banco Múltiplo S.A. (doravante “BKB”) e da Libero Trading S.A. (doravante “Libero”), houvera se dado através da incorporação de ações prevista no art. 252 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e de posse do dossiê referente à aquisição, de e-fls. 103 a 678, ateu-se o termo de início de fiscalização (e-fls. 04 e 05), mais especificamente, aos demonstrativos constantes de e-fls. 57 e 242, detalhados pelo contribuinte através de elementos de e-fls. 58 a 63. Ali. se encontra discriminada a composição do custo de aquisição de USD 1.136.549.188,93, utilizado a fim de que, consoante art. 26 da Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, fosse calculado o montante a ser retido e recolhido pelo recorrente, na condição de adquirente-responsável, decorrente do ganho de capital apurado no país pelo alienante, acionista-controlador domiciliado no exterior (Bank of America Corporation, atuando através de sua subsidiária Boston World Corporation), da seguinte forma:

DESCRIÇÃO	VALOR EM USD (CUSTO CONFORME CONTRIBUINTE) Fls. 57 e 242	VALOR EM R\$ (CUSTO CONFORME CONTRIBUINTE) - Fls. 58 a 63
Total de aumentos de capital em dinheiro anteriores a 2004	424.336.604,41	584.278.584,03
Total dos aumentos de capital por incorporação de lucros acumulados	127.976,89	206.255,40
Total dos aumentos de capital por incorporação de juros sobre o capital próprio	40.957.781,98	110.500.000,00
Total dos aumentos de capital por incorporação da Boston Administração e Empreendimentos Ltda.	17.410.235,80	52.603.323,71
Total dos aumentos de capital por incorporação de reservas	442.532.642,49	1.151.688.908,97
Total de aumentos de capital em dinheiro posteriores a 2004	211.183.947,36	460.870.931,80
<b>TOTAL DE CUSTO</b>	<b>1.136.549.188,93</b>	<b>2.360.148.003,91</b>

Apurado o mencionado custo e considerando que as ações do adquirente entregues em contrapartida pelas ações adquiridas do BKB e da Libero foram avaliadas em R\$ 4.581.120.000,00, o referido ganho foi calculado em USD 997.380.380,66, conforme claramente explicitado agora em demonstrativo de e-fl. 692, resultando no DARF de R\$ 321.176.430,18 de e-fl. 693).

Todavia, uma vez constatado, pela autoridade autuante, a partir dos elementos acima, que o custo de aquisição utilizado para fins de apuração do ganho de capital em questão havia sido determinado em Dólares dos Estados Unidos da América (e não em Reais), buscou-se, na forma do item “2” da intimação de e-fls. 46/47, justificativa para tal fato, solicitando-se, na mesma intimação, a memória de cálculo acerca do referido custo (item “1”).

Ofertou, a propósito, a autuada os esclarecimentos de e-fls. 50 a 52, onde afirmou que havia adotado o cálculo do ganho de capital em moeda estrangeira pelo fato dos custos de aquisição (aqui inclusos investimentos e reinvestimentos) haverem “sido consolidados, originalmente, em moeda estrangeira, conforme disciplina o art. 3º. da Lei nº. 4.131, de 03 de setembro de 1962, que dispõe sobre registro de capitais estrangeiros no Brasil”, afirmando, ainda, que “A moeda estrangeira é condição indispensável para os exercícios cambiais do investidor estrangeiro e para o retorno do capital ao exterior”.

Informou, ainda, que, até 2004, ainda que os aumentos de capital ocorridos no BKB tivessem sido quase em sua totalidade subscritos pela empresa nacional Boston Administração e Empreendimentos Ltda., tal empresa interpunha-se entre o investidor estrangeiro e o BKB, sendo que, quando da incorporação desta última investidora nacional pelo BKB em 2004, o procedimento adotado foi o de transferência dos valores em dólares registrados no Certificado de Registro de Investimento para a sociedade então incorporadora (BKB).

Finalmente, intimou-se o contribuinte, na forma de termo de intimação de e-fls. 55 e 56, para que confirmasse e comprovasse se as parcelas do custo de aquisição designadas como aumento de capital em dinheiro e aumentos de capital posteriores a 2004 haviam provindo do exterior e se haviam sido registradas no BACEN, tendo o contribuinte logrado êxito em demonstrar que se originavam do exterior, com o devido registro junto àquela autarquia, somente a última série de aumentos, mais especificamente realizados após 2004 (vide e-fls. 72 a 76 e 81).

Já na forma de Termo de Verificação de e-fls. 753 a 775, verificou a autoridade autuante que, quando do cálculo do referido custo de aquisição na forma de demonstrativo de e-fls. 58 a 63, todas as parcelas oriundas de investimentos e reinvestimentos eram convertidas em dólares americanos, utilizando-se da taxa BACEN PTAX 800 para a data em que ocorreu a incorporação ao capital social, sendo de se interpretar, assim, que o fiscalizado, ao mencionar que calculara o custo de aquisição em dólares americanos, por ser a moeda estrangeira “condição indispensável para os exercícios cambiais do investidor estrangeiro e para o retorno do capital ao exterior”, indicava que todos os investimentos e reinvestimentos que deram origem aos aumentos listados em demonstrativos de e-fl. 58 a 63, haviam se concretizado com recursos de fora do Brasil, o que “geraria o direito a uma correção cambial daqueles valores para efeitos do ganho de capital”.

Rejeitou a autoridade fiscal a aceitação de tal tese, baseada nas seguintes evidências, a saber:

a) Alguns dos recursos que deram origem aos aumentos de capital em questão, na forma do quadro anteriormente reproduzido, provieram de aumentos de capital de origem interna (incorporação de juros sobre o capital próprio, reservas e lucros acumulados), descartada assim sua origem no exterior;

b) Para os demais recursos com possível origem no exterior, só restou devidamente comprovada a origem, através de Registro de Investimento no Banco Central no Brasil (prova que possibilitaria a utilização da parcela em moeda estrangeira para fins do cômputo do custo de aquisição, consoante Portaria MF nº. 550, de 11 de março de 1994), de três aumentos de capital, respectivamente datados de 16/05/2006, 19/05/2006 e 01/06/2006, perfazendo estes três aumentos o montante de USD 211.183.947,36 (e-fls 71 a 76 e 646 a 678), que corresponderiam a R\$ 460.870.931,80 do total de custo calculado pelo autuado, na forma também anteriormente demonstrada.

Ainda, após ajustar o valor em reais referente ao aumento ocorrido em 28/04/1995 (para o qual a planilha de e-fl. 62, por um lapso, não utilizou o índice constante da IN 208/02 de 0,8521), de R\$ 103.104.375,30 para R\$ 121.000.323,08, a autoridade autuante segregou o montante proveniente de aumento de reservas (que com o ajuste passaria de R\$ 1.151.688.908,97 para R\$ 1.169.584.856,85) em dois grupos, da seguinte forma (e-fl. 760):

a) Aumentos provenientes de Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado: R\$ 222.462.409,24

b) Aumentos provenientes de outras Reservas : R\$ 947.122.447,58

A propósito, após digressão acerca da função do instituto da correção monetária, sua aplicação em sede de demonstrações financeiras e à conta Capital Social e, ainda, acerca da devida classificação contábil da conta de Reserva de Correção Monetária do

Capital no próprio grupo Capital Social, (e não no grupo de Reservas de Capital), expressa a Fiscalização seu entendimento, no sentido de que não faria sentido considerar, no custo de aquisição, os aumentos de capital efetuados com a conta de Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado, uma vez que, ao considerar os mesmos, o fiscalizado estaria incorrendo em dupla correção dos montantes.

Sustentou também que, consoante art. 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 682 e 685, inciso I do Decreto nº.3.000, de 26 de março de 1999 e arts. 26 e 27 da IN RFB nº 208, de 2002, há a aplicação, aos domiciliados no exterior, das mesmas regras aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil para fins de apuração e tributação de ganhos de capital auferidos, sendo claro, com fulcro no art. 26, § 2º. da referida Instrução Normativa e cuja base legal é o art. 17 da mesma Lei nº 9.249, de 1995, que a apuração do ganho de capital para domiciliado no exterior deva ser feita em reais, permitindo-se somente a atualização monetária pela UFIR para bens adquiridos até 31/12/95.

Ressalva o autuante somente a hipótese do ganho de capital decorrente de bens ou direitos originalmente adquiridos em moeda estrangeira (§ 5º. do art. 24 da Medida Provisória no. 2158-35, de 2001), para os quais se permitiria a apuração em moeda estrangeira, mencionando, porém, que, para que isto seja possível, há que se provar que os recursos utilizados na aquisição vieram do exterior. Entende que, no caso em questão, consoante disposto pela Portaria MF nº. 550, de 03 de novembro de 1994, em seu art. 2º., § 2º., tal prova seria realizada pelo Certificado de Registro de Investimento Estrangeiro no Banco Central do Brasil.

Assim, entendeu que somente era de se admitir a correção cambial efetuada pelo adquirente, para fins de apuração do ganho de capital em questão, para os aumentos de capital em dinheiro posteriores a 2004, visto que devidamente documentados por Registros de Investimento, na forma de demonstrativos de fls. 72 a 76.

Para os demais valores que compuseram o custo de aquisição, entendeu que era de se aplicar o critério do art. 26 § 2º. da IN SRF nº. 208, de 2002, qual seja, correção pelos índices constantes da referida IN para aumentos ocorridos até 1995 e valores históricos para os demais, não considerando porém, na apuração do custo, os valores oriundos de aumentos de capital utilizando a reserva de correção monetária de capital nem o valor de Cr\$ 1.000.000,00 referente ao aumento ocorrido em 25.07.1973, pela ausência de provas quanto a este último (e-fls. 307-312).

Assim, o valor do custo de aquisição calculado pela autoridade autuante pode ser decomposto nas seguintes parcelas:

a) Aumentos de capital em dinheiro anteriores a 2004: utilização dos valores em reais informados pelo contribuinte, expurgando-se o aumento de 25.07.1973 = R\$ 584.278.584,03 – R\$ 147.805,83 = R\$ 584.130.778,20;

b) Aumentos de capital por incorporação de lucros acumulados: utilização dos valores em reais informados pelo contribuinte = R\$ 206.255,40;

c) Aumentos de capital por incorporação de juros sobre o capital próprio: utilização dos valores em reais informados pelo contribuinte = R\$ 110.500.000,00;

d) Aumentos de capital por incorporação de Boston Adm. e Part. Ltda.: utilização dos valores em reais informados pelo contribuinte = R\$ 52.603.323,71;

e) Aumentos de capital por incorporação de reservas: utilização dos valores em reais informados pelo contribuinte, com ajuste para o aumento ocorrido em 28/04/1995, não se considerando, porém, aumentos oriundos da capitalização da Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado = R\$ 1.169.584.856,85 (valor ajustado) – R\$ 222.462.409,24 (e-fl. 760) = R\$ 947.122.447,51;

f) Aumentos de capital comprovados por RDE, cujo custo se aceitou computar em USD, com fulcro no § 5º. do art. 24 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, combinado com o §2. do art. 2º. da Portaria MF nº 550, de 1994 = USD 211.183.947,36 x 2,1468 (R\$/USD na taxa da data da alienação) = R\$ 453.369.698,19;

Custo calculado pela autoridade autuante = a) + b) + c) + d) + e) + f) = R\$ 2.147.932.503,01 (cf. e-fl. 773, a menos de erro imaterial nos cálculos de R\$ 0,07)

De posse deste custo, subtraindo-se o mesmo do valor de alienação de R\$ 4.581.120.000,00, apura-se um ganho de capital de R\$ 2.433.187.496,99, o qual, quando objeto da tributação à 15%, resulta num valor devido de R\$ 364.978.124,54.

Ao se deduzir deste último o valor pago de R\$ R\$ 321.176.430,18 de e-fl. 693, atinge-se um montante de R\$ 43.801.694,36, principal objeto de lançamento que compõe o litígio.

Cientificado do lançamento em 02.08.11, o contribuinte apresentou impugnação de e-fls. 777 a 803, onde, em breve síntese, alegava que:

a) Os valores registrados a título de correção monetária do capital realizado deveriam compor o custo de aquisição, ressaltando que, na forma do arts. 4º. . inciso II e 20 da Lei nº. 7.799, de 10 de julho de 1989, o saldo credor de correção monetária era computado na determinação do lucro real, sendo que a contrapartida do lançamento da correção monetária do capital social compunha este saldo. Cita, ainda a propósito, o teor do art. 16, §3º. da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e o teor do § 1º. da Instrução Normativa SRF nº. 25, de 2001, solução de consulta oriunda da RFB e julgado do Conselho de Contribuintes que suportariam sua tese. Ressalta a aplicação do art. 18 da Lei nº. 9.249, de 1995 ao caso, bem como, por fim, o teor do art. 185 da Lei nº.6.404, de 15 de dezembro de 1976 para concluir que, também sob a ótica da Lei das S/A, tais valores deveriam compor o custo;

b) Aduz que a não consideração do saldo da reserva de correção monetária pela fiscalização contrariaria a obrigatoriedade de registro de capitais estrangeiros prevista no art. 5º. da Lei nº. 11.371, de 28 de novembro de 2006 e art. 3º. da Lei nº. 4.131, de 03 de setembro de 1962, demonstrando, através de excerto de certificado de registro de investimento estrangeiro emitido pelo BACEN, que os valores a título de correção monetária de capital eram naquele órgão registrados. Menciona, ainda, a propósito, o art. 1º da Circular BACEN 2997, de 15 de agosto de 2000 e o manual do declarante do novo registro declaratório eletrônico, para concluir que os valores registrados a título de reinvestimentos foram considerados como capitais estrangeiros e, ainda, que fazendo parte do registro no BACEN, não há dúvida que tais valores, incluindo a correção monetária do capital social, deveriam fazer parte do custo de aquisição da participação alienada;

c) Volta a citar o art. 3º. e, agora, o art. 4º. da Lei 4.131, de 1962, para alegar que o Banco Central dava igual tratamento aos valores ingressados e oriundos de capitalização, para concluir que o art. 2º., §2º. da MF no. 550, de 1994 estabelecia que seriam calculados em moeda estrangeira o custo e o ganho de capital de todos os investimentos e reinvestimentos passíveis de registro no BACEN como capital estrangeiro (aqui inclusos os valores a título de reserva de correção monetária do capital) e não só aqueles relativos a valores ingressados, o que demonstraria o acerto do impugnante ao aplicar a regra da MP nº 2.158, de 2001 para cômputo do custo de aquisição e ganho de capital relativo a tais valores;

d) Rechaça a tese da fiscalização de existência de dupla correção, ao se considerar (i) o saldo da correção monetária do capital realizado; (ii) a atualização prevista na IN SRF nº 208, de 2002 e (iii) a conversão do dólar para reais. Entende se tratarem de institutos diversos, cada um com sua finalidade, sendo que os dois primeiros tratam do custo da aquisição, enquanto o terceiro trata da atualização deste custo, o que, por si, já demonstra a diferença e a cumulação destes índices. Cita que a correção monetária do capital realizado destinava-se exclusivamente às pessoas jurídicas, enquanto os índices da IN SRF nº 208, de 2002 se destinavam às pessoas físicas, sendo que um não se contrapõe ao outro. Tenta alegar, através de exemplo numérico, que, caso se tratassem do mesmo instituto, deveriam levar a resultado idêntico, o que não se observa no exemplo numérico, citando ainda a diferença observada quando da comparação com o IGP-M ou com a variação do dólar americano. Cita, ainda, que o art. 26 da referida IN estabelece faculdade que poderia ser suprida por documentação hábil e idônea, tal como o foi pelos registros contábeis e registros no caso em questão;

e) Ainda, caso não sejam aceitos os argumentos acima, entende a autuada que a Fiscalização não poderia ter realizado a apuração do custo, para fins de posterior cômputo do ganho de capital, parte em moeda estrangeira e parte em moeda nacional, contrariando, em seu entendimento, o teor da MP nº 2.158, de 2001. Entende que, quando se está diante de falta de comprovação integral do custo, há que se calcular o custo em reais baseado em documentação hábil e idônea, tendo a Fiscalização se utilizado de critério, para apuração do custo de aquisição, não previsto na legislação pátria, o que tornaria o auto ilícido e incerto, trazendo extensa colação doutrinária, de forma a alegar que o auto é nulo, em face de tal iliquidez e incerteza;

f) Finaliza a impugnação com a alegação de que, na forma estabelecida pelo art. 13 da Lei no. 9.065, de 20 de junho de 1995, combinado com o art. 113 do CTN e com obediência ao princípio da legalidade, multa não é tributo e, assim, não se pode cogitar da incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício lançada no auto, suportando seu entendimento, ainda, através de citações doutrinárias e jurisprudência oriunda deste CARF.

Analisando tal impugnação a autoridade julgadora de 1ª. instância julgou o lançamento integralmente procedente, na forma de Acórdão de e-fls. 856 a 881, assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE  
IRRF*

*Data do fato gerador: 01/09/2006*

*AUTO DE INFRAÇÃO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO  
SOCIETÁRIA EM EMPRESA DO PAÍS. CONTRIBUINTE  
DOMICILIADO NO EXTERIOR. APURAÇÃO DE GANHO DE*

*CAPITAL SOMENTE EM MOEDA ESTRANGEIRA. INOBSERVÂNCIA DAS NORMAS DE REGÊNCIA PELO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.*

*A legislação fiscal prevê duas formas de atualização do custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital de domiciliados no Exterior, na alienação de bens e direitos: a correção cambial, para bens e direitos adquiridos em moeda estrangeira, registrados no BACEN, e, a correção monetária, aplicável até 31/12/95, para bens e direitos adquiridos em moeda nacional, que alcança, também, investimentos e reinvestimentos estrangeiros não registrados no BACEN, inexistindo correção monetária a partir daquela data.*

*CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. REINVESTIMENTO. ADIÇÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL REALIZADO. GLOSA.*

*No custo de aquisição de participação societária no país, alienada por pessoa jurídica domiciliada no exterior, são computados os valores relativos aos aportes de capital e aos reinvestimentos, nestes incluídos as incorporações de lucros acumulados, de reservas de capital e de juros sobre o capital próprio. Contudo, é incabível a inclusão dos valores capitalizados por ocasião da incorporação da reserva de correção monetária do capital realizado, porquanto referidos valores não constituem efetivo reinvestimento, mas tão somente a atualização monetária do capital. Na apuração efetuada pela autoridade fiscal, todos os valores do investimento inicial, dos subsequentes aportes de capital e dos reinvestimentos já foram integralmente atualizados, seja pela variação cambial seja pela correção monetária em moeda nacional (no período em que referida correção se aplicava).*

*EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA. INOCORRÊNCIA.*

*Improcede a argüição de exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício, quando no Auto de Infração tais encargos incidem apenas sobre o tributo, não sobre a penalidade.*

Cientificada do Acórdão em 11/04/2012, a autuada ingressa, em 10 de maio de 2012 (e-fl. 885) , com Recurso Voluntário de e-fls. 887 a 925, onde, inicialmente, alega, agora, preliminar de preclusão do direito questionar a parcela do custo de aquisição decorrente de fatos (investimentos) ocorridos entre 1965 e 2004, uma vez já tendo decorrido cinco anos entre os referidos fatos e a lavratura do auto de infração, ocorrida em 2011.

Agora, ressalta entender que haveria atribuição de tratamento diferenciado entre os investidores nacionais e estrangeiros, ao se permitir que os investidores nacionais computem em seu custo de aquisição a reserva de correção monetária do capital realizado capitalizada em investidas que hajam tributado o lucro inflacionário, vedando-se tal aproveitamento aos estrangeiros. Ainda, ressalta que no caso de tal vedação, estaria caracterizada hipótese de bitributação, uma vez como lucro inflacionário e outra no ganho de capital.

Ressalta, ainda, a diferença entre o momento do “acréscimo ao custo de aquisição pelo Lucro Inflacionário devidamente tributado pela empresa investida” (sic) e o investimento inicial.

Reitera a necessidade de aplicação das normas BACEN ao caso, por interpretação sistemática.

No mais, repisa as argumentações trazidas em sede de impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, Relator

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço. Faço notar que, ainda que me manifeste acerca de todas as argumentações trazidas pela recorrente, a presente análise não seguirá a ordem utilizada no recurso, agrupando-se itens que se julgou oportuno tratar conjuntamente.

### Preliminarmente:

- **Quanto à ocorrência da decadência do direito do fisco questionar fatos pretéritos, uma vez decorrido o prazo de cinco anos a partir destes fatos (item 2.1 do pleito recursal) – item único.**

Quanto à matéria em questão, entendo que, no que tange ao IRPJ, tributo sujeito à lançamento por homologação, a hipótese levantada de “preclusão do direito de se auditar fatos pretéritos” se circunscreve a **valores decorrentes de fatos geradores já decaídos ou seja, a fatos possuidores de repercussão fiscal em anos-calendário já abrangidos pela decadência**, e, assim, vinculáveis à apuração e pagamento antecipado realizados pelo contribuinte no período a que se reporta o respectivo fato, em perfeito alinhamento com a previsão legal de homologação dos referidos pagamento e apuração quando decorridos cinco anos da ocorrência do respectivo fato gerador, decaído o direito da Fazenda revê-los a partir de então. **Porém, perfeitamente passíveis de revisão e auditoria quaisquer fatos pretéritos cuja repercussão fiscal ocorra exclusivamente em momento futuro.**

Um dos Acórdãos mencionados pelo contribuinte (Acórdão CC 107-06061) clarifica isto de maneira muito própria, *in verbis*

*Como já acenado, em todas as hipóteses acima consideradas há um elemento uniforme, qual seja, tem-se um fato pretérito que se integra aos resultados apurados nos exercícios seguintes. Vale dizer, a repercussão atual tem origem e representa a continuação dos fatos verificados no passado. Portanto, tais fatos devem ser examinados sob duas perspectivas: no passado, no tocante à formação; no futuro, no que tange às repercussões fiscais decorrentes da efetiva apropriação.*

***O trabalho fiscal, nesses casos, pode examinar a formação pretérita do fato, mas não deve extrair e atribuir repercussão***

*fiscal aos exercícios já protegidos pela decadência. O possível ajuste na formação desse fato, neste contexto, deve repercutir no exercício subsequente, vale dizer, no momento da sua efetiva apropriação. Há, assim, um perfeito equilíbrio, pois o lançamento de ofício não invade exercício já atingido pela preclusão administrativa, como também o fato não repercute no futuro com uma formação distorcida. (g.n.)*

(...)

Na hipótese em questão, os respectivos fatos jurídicos em questão (investimentos, capitalização de reservas e lucros acumulados e de JCP e incorporação de investimentos anteriormente realizados por Boston Administrações e Participação) não possuem repercussão fiscal quanto ao IRPJ nos respectivos anos em que ocorreram, assim, não havendo que se falar de decadência do direito de auditoria ou de homologação dos mesmos. Deve-se notar que a análise de custo efetuada pela autoridade autuante em nenhum momento significou invadir ano-calendário já atingido pela decadência (tal como ocorre, por exemplo, em situações onde se glosa indevidamente saldo de prejuízo fiscal originado em período de apuração já decaído). Os fatos formadores do custo em questão não possuem repercussão fiscal nos anos em que ocorreram, mas somente em momento futuro, mais especificamente, quando da alienação ocorrida no ano-calendário de 2006 (01/09/2006), onde se busca que repercutam com sua formação adequada, sem qualquer violação ao instituto da preclusão administrativa (decadência).

*In casu*, a repercussão fiscal da formação do custo de aquisição ocorreu somente em 01/09/2006, não estando abrangido, assim, pela decadência o lançamento cientificado ao contribuinte em 02/08/2011.

Rejeito, assim, a preliminar apresentada pelo recorrente.

### **Quanto ao mérito**

**a) Quanto ao cômputo da Reserva de Correção Monetária de Capital Realizado no custo de aquisição, por força da Legislação Fiscal e Societária (item 2.2, “b” do pleito recursal – duplicado – não há o item 2.2, “a” no recurso):**

Reproduz-se a seguir os dispositivos inicialmente mencionados pelo contribuinte que suportariam sua pretensão.

Lei 7.799/89

*Art. 20. O saldo credor da conta de correção monetária de que trata o item II do art. 4º será computado na determinação do lucro real, mas o contribuinte terá opção para diferir, com observância do disposto nesta Seção, a tributação do lucro inflacionário não realizado.*

Lei 7.713/88

Art. 16

(...)

§ 3º No caso de participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.

(...)

Art. 36. Os lucros que forem tributados na forma do artigo anterior, quando distribuídos, não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo único. Incide, entretanto, o imposto de renda na fonte;

a) em relação aos lucros que não tenham sido tributados na forma do artigo anterior;

b) no caso de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de lucros, quando o beneficiário for residente ou domiciliado no exterior.

Inicialmente, de se ressaltar que, ao contrário do que faz crer o contribuinte, nem o instituto do lucro inflacionário nem o saldo credor da conta de correção monetária se confundem com o valor registrado na conta Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado, uma vez que:

a) O lucro inflacionário era definido, na forma do art. 21 da mencionada Lei nº. 7.799, de 1989, pelo saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas no lucro líquido do período-base;

b) O mencionado saldo credor da conta de correção monetária, por sua vez, era oriundo da aplicação de índices que refletissem a efetiva modificação do poder de compra em todos os itens do balanço patrimonial constantes do item I do art. 4º. da mesma Lei, sendo que o item II mencionado no art. 20 da Lei citada refere-se, assim, a este saldo credor, apurado na conta especial de correção monetária (conta de resultado);

c) Já o valor registrado na Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado é composto tão somente da contrapartida (patrimonial) de uma das parcelas registradas nesta conta especial, sendo que o efeito do seu registro, no resultado do período-base, é devedor, ou seja, no sentido de reduzir o resultado do período, reduzindo-se o lucro inflacionário, **não havendo hipótese possível em que o valor registrado naquela Reserva tenha sido objeto de tributação, se constituindo em “lucro ou reserva tributado”**.

Na verdade, está a se tratar aqui não de dois, mas de três diferentes momentos, quais sejam: Momento 1 - Integralização dos recursos pelos acionistas, com a contrapartida dos recursos ingressados sensibilizando a rubrica de Capital Social; Momento 2 - A correção monetária deste Capital Social, que, contrariamente às demais contas do PL se dá, não através de incremento na própria conta patrimonial, mas através de conta separada no referido PL (Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado), tendo como contrapartida **devedora** conta especial de Resultado, reduzindo-se assim, o resultado de correção monetária do período-base e, por consequência, o lucro inflacionário e Momento 3 - A capitalização desta conta de PL (Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado).

A partir do acima disposto, neste Momento 3, (que é o que se discute aqui quanto á referida Reserva), deve-se considerar como inteiramente inaplicável o teor do art. 16, §3º. da Lei nº 7.713, de 1988, devendo-se notar, também, que a Solução de Consulta mencionada pela recorrente refere-se à incorporação (capitalização) **de lucros e reserva de lucros**, não havendo, ainda, qualquer tipo de vinculação deste Colegiado a julgamento anterior deste Conselho não sumulado ou a atos administrativos emanados da RFB que adotem posicionamento diferente do presente.

Note-se, por fim, que tal conclusão de impossibilidade de aplicação do art. 16, §3º. da Lei nº 7.713, de 1988 no caso de capitalização de Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado é extensiva aos residentes no país, daí resultando inaproveitável, também, a argumentação de tratamento anti-isonômico formulada pela recorrente, rejeitada, ainda, a partir dos mesmos argumentos já tecidos quanto à referida Reserva nos itens “a” a “c” supra, a alegação de dupla tributação sobre uma mesma renda, uma vez como lucro inflacionário e outra quando do ganho de capital.

Por fim, deve-se esclarecer aqui que não há qualquer contrariedade em relação ao dispositivo de natureza societária citado pelo autuado (fiscalmente regrado no âmbito da mesma Lei 7.789, de 1989), devendo-se ressaltar que o art. 185 da Lei das S/A citado está a se referir dois institutos completamente distintos, na forma já anteriormente especificada: a) A rubrica patrimonial de Reserva de Correção Monetária do Capital Social Realizado a ser registrada em conta credora de reserva de capital (§2º. do dispositivo) e b) Sua contrapartida devedora no resultado do exercício (uma das contas abrangidas pelo §3º., que se refere ao registro em conta especial). Mais uma vez, repita-se que o valor registrado na Reserva da Correção Monetária do Capital Realizado não corresponde ao saldo credor da correção monetária e, ainda, que este último não corresponde ao conceito de lucro inflacionário.

Rejeita-se assim que a capitalização da Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado deva necessariamente compor o custo de aquisição com fulcro na legislação fiscal e societária citada no âmbito dos itens 2.2, “b” do pleito recursal (item duplicado)

**b) Quanto à duplicidade de correção (item 2.2 “d” do pleito recursal):**

Continuando a análise do pleito recursal do contribuinte, antecipo a análise do item 2.2, “d” do mesmo pleito, por entender que a argumentação utilizada pela fiscalização no âmbito do lançamento constitui-se justamente no supedâneo de natureza teleológica à interpretação lógico-literal levada a cabo no item “a” do presente voto, antecedente.

Explico. Na forma já explicitada no item anterior, é cediço que buscou o legislador, através do §3º. do art. 16 da Lei no. 7.713, de 1988, excluir de nova tributação, quando da alienação de participação societária pelos acionistas, eventuais acréscimos patrimoniais já tributados na pessoa jurídica investida e posteriormente transferidos para rubricas de reservas (de lucros, por exemplo) concedendo-se, assim, incremento ao custo da participação societária pelo acionista quando da capitalização destas Reservas tributadas. Neste caso, porém, não se enquadra a Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado, a partir do disposto no dispositivo anteriormente analisado.

Afastado assim o incremento de custo da participação societária por incorporação da Reserva de Correção Monetária de Capital Realizado, deve-se reportar agora ao que a legislação estabelece acerca da tributação para o ganho auferido por não residentes

(equiparados a pessoas físicas nesta apuração, por força do disposto no art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995), quando da alienação da participação societária.

A propósito, verifico que, em linha com o entendimento já exposto no Termo de Verificação Fiscal, a legislação estabelece duas diferentes forma de cálculo, a saber:

a) a primeira determinado pela Portaria MF nº 550, de 1994, quando combinada com o § 5º, art. 24 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, onde se determina que, para bens ou direitos adquiridos com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira, o custo do bem ou direito será computado em moeda estrangeira, com o ganho de capital também sendo computado em moeda estrangeira e somente então se realizando a conversão para reais, utilizando-se os valores do em moeda estrangeira constantes do Registro BACEN como prova;

b) o segundo estabelecido pelo art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995, onde o custo de aquisição é apurado em moeda nacional, admitida a correção em UFIR até 31/12/95.

Tratam-se de procedimentos notoriamente excludentes: ou se apura o custo de aquisição em moeda nacional, ou, alternativamente, se apura o mesmo em moeda estrangeira, restringindo-se este último procedimento aos bens ou direitos adquiridos com rendimentos originariamente auferidos em moeda estrangeira.

Mencionei entender ser a argumentação utilizada pela fiscalização o suporte teleológico-sistemático ao disposto no item “a” do presente por entender, agora adotando uma interpretação consonante com o ordenamento jurídico-tributário como um todo, que a correção instituída pelo art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995 visa justamente, uma vez já definida a impossibilidade de acréscimo no custo de aquisição da participação societária quando da capitalização da Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado, evitar que fossem objeto de tributação, quando da alienação da participação, valores que não representassem ganho real, mas que correspondessem tão somente à variação no poder de compra da moeda nacional em que se exprime o investimento inicial (ganho nominal). Permitiu-se, assim, a correção do custo para investimentos adquiridos em moeda nacional por índice inflacionário, solucionado tal problema para os investimentos originariamente adquiridos em moeda estrangeira ao se permitir o cômputo do custo em moeda estrangeira (a correção cambial nominal admitida já contemplaria a variação do poder de compra da moeda nacional).

Corolário desta interpretação é o fato de que ao se tencionar computar no custo, além da correção estabelecida no art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995, um incremento na participação societária, decorrente da capitalização da Reserva de Correção Monetária do Capital Social Realizado da investida, além de se estar violando o art. 16, §3º. da Lei no. 7.713, de 1988, estaria a se gerar, ainda, uma duplo cômputo de valores de correção monetária no custo do adquirente calculável em moeda nacional, como se pode evidenciar supondo-se, por hipótese, não ter havido qualquer mutação patrimonial em uma investida subsidiária integral (além da correção monetária do balanço), durante determinado ano-base inicial, após o aporte inicial de recursos. Nesta hipótese, haveria um valor registrado a título de reserva de correção monetária do capital realizado e, ainda, uma atualização do valor ingressado pelo contribuinte na forma do mencionado art. 17, ambos refletindo meramente a variação do poder de compra da moeda nacional.

Aqui, a “cumulação dos índices” defendida pelo contribuinte levaria a que, caso se capitalizasse o valor da referida Reserva e, a seguir, se alienasse o investimento, agora computando-se a atualização pelo índice previsto no art. 17 em questão, o custo fosse

aumentado duas vezes com o mesmo substrato fático, qual seja, de atualização do poder de compra da moeda nacional, levando a que se apurasse uma perda de capital caso o investimento fosse alienado pelo valor originário investido corrigido para fins de atualização do poder de compra da moeda nacional, o que viola qualquer interpretação lógico-sistemática.

Daí ter o legislador permitido ao investidor somente a atualização prevista na IN SRF 208, de 2002, e não o concomitante acréscimo ao custo da participação adquirida, quando da capitalização da Reserva de Correção Monetária realizada. A não coincidência entre os índices de correção monetária do balanço e aqueles previstos pela IN 208, de 2002, como perfeitamente observado pela autoridade da 1ª. instância, não significa que os mesmos não possuam o mesmo substrato fático, qual seja, exprimir a variação do poder de compra da moeda nacional.

Escoreita, assim, a argumentação da fiscalização, rejeitando-se o pleiteado no item 2.2, “d” do Recurso.

**c) Quanto ao cômputo da Reserva de Correção Monetária de Capital Realizado no custo de aquisição, por força da Legislação BACEN (item 2.2c do pleito recursal) e quanto à utilização de moeda estrangeira na apuração do ganho de capital e na quantificação do custo (item 2.3 do pleito recursal)**

Ressalto, inicialmente, a propósito, entender como plenamente aplicável ao caso o teor do art. 2º, § 2º. da Portaria MF nº. 550, de 1994, cuja aplicação resta incontroversa a esta altura do litígio, ainda que não haja consenso entre autuante e autuada acerca de sua devida interpretação. Reza o referido dispositivo:

*Art. 2º. O ganho de capital corresponderá à diferença positiva, apurada em moeda estrangeira, entre o valor da alienação, redução de capital ou liquidação e o custo de aquisição da participação societária.*

(...)

*§2º. Consideram-se como custo de aquisição os valores em moeda estrangeira constantes dos itens Investimento e Reinvestimento do certificado de registro de capital estrangeiro emitido pelo Banco Central do Brasil, observado o disposto no art. 5º. desta Portaria.”*

A propósito, uma vez considerada a natureza tributária do dispositivo supra, com a devida vênia, entendo, contrariamente à autoridade julgadora de 1ª. instância, que passam a ser de aplicação subsidiária para fins tributários no presente caso, ainda, todos os dispositivos emanados do BACEN que norteiem o mencionado Registro de Capitais Estrangeiros (aqui inclusos os art. 3º. da Lei n 4.131, de 1962 e art. 1º. da Circular BACEN nº 2.997, de 15 de agosto de 2000 e art. 5º. da Lei nº 11.371, de 2006, citados pela autuada), mas, note-se, limitando-se tal aplicação exclusivamente àquilo diga respeito ao correto registro dos valores em moeda estrangeira constantes do respectivo Certificado de Registro, único elemento do mencionado Registro possuidor de consequência tributária com base no arcabouço legal aplicável.

Necessário, ainda, a partir do teor do art. 24, §5º. da MP nº 2.158/35, de 2001, vigente à época da alienação, que reste comprovado que a aplicação originária tenha se

dado com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira, a fim de que se possa computar o custo em moeda estrangeira, aceitando-se, assim, sua correção cambial.

Ou seja, contrariamente ao alegado pela recorrente, entendo que a melhor interpretação a ser dada ao dispositivo constante do §2º. do art. 2º. da MP nº 550, de 1994 é no sentido de se limitar seu alcance, quanto à possibilidade de cômputo no custo de aquisição em moeda estrangeira (admitindo-se a correção cambial), aos aumentos de capital que possam ser vinculados aos valores registrados em moeda estrangeira constantes do Certificado de Registro BACEN e para os quais se comprove terem sido realizados com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira.

Incabível a interpretação de que valores registrados em moeda nacional no referido Certificado ou, ainda, que os aumentos de capital que não tenham, comprovadamente, se originado de rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira, tivessem que, por força da referida MF ou por força da aplicação subsidiária da legislação BACEN, compor o custo de aquisição do investimento para fins tributários, independentemente da “ótica do BACEN” acerca das parcelas que poderiam compor este custo de aquisição, esta última, completamente irrelevante para fins tributários.

A aplicação subsidiária da legislação do BACEN se limita tão somente à correta realização do Registro e exclusivamente no que diz respeito aos valores em moeda estrangeira ali registrados, para os quais a legislação tributária (Portaria MF nº. 550, de 1994) estabeleceu consequência tributária, no que tange ao cômputo no custo de aquisição quando da alienação pelo detentor do Certificado.

Irrelevante para fins tributários que os valores sejam tratados de forma idêntica pelo BACEN como capitais estrangeiros, bem como que os valores sejam passíveis de registro (em moeda nacional ou, ainda, em moeda estrangeira), se efetivamente não constarem do montante em moeda estrangeira constante do registro, já que a Portaria MF nº 550, de 1994, em nenhum momento se refere a “valores tratados como capitais estrangeiros” ou a “valores passíveis de registro” mas, sim, a valores em moeda estrangeira constantes do Registro.

Ainda que tais valores sejam regulamentados pelas Leis e regulamentação administrativa de registro de capitais estrangeiros, tal fato não faz com que se possa, porém, com base nestas, realizar elastério hermenêutico capaz de transformar a norma tributária que se refere especificamente a “valores registrados em moeda estrangeira constantes de Certificado de Registro” em abarcadora de todos os “valores passíveis de registro” ou “valores tratados como capitais estrangeiros” pelo BACEN para fins de cômputo do custo de aquisição, como tenciona o recorrente.

Aplicando as considerações acima ao caso prático, verifico que, destarte, nada há que estabeleça a necessidade de cômputo, no custo de aquisição, dos aumentos oriundos da Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado (registrados, note-se, em moeda nacional junto ao BACEN, conforme exemplo de e-fl. 906), rejeitando-se assim a argumentação da recorrente sintetizada naquele item.

Ainda, de se notar que a autoridade atuante considerou, sim, em seu cálculo e em moeda estrangeira (ou seja, admitindo aqui a correção cambial), todos os aumentos de capital que puderam ser vinculados aos valores em moeda estrangeira constantes de Certificados de Registro apresentados pelo recorrente (e-fls. 72 a 76) e que restaram, ali,

devidamente comprovados como oriundos de rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira.

Ou seja, a vinculação com o “ingresso” em moeda estrangeira que foi realizada pela fiscalização decorreu dos estritos ditames da já mencionada Portaria MF nº. 550, de 1994 e da MP nº 2.158/35, de 2001, uma vez que só restaram comprovados como registrados em moeda estrangeira e adquiridos com rendimentos originariamente auferidos em moeda estrangeira aqueles aumentos de capital para os quais também restou comprovado o ingresso, consoante elementos de fls. 72 a 76. Escorреito, assim, o procedimento adotado pela autoridade autuante, de limitar a tais valores (aumentos) a utilização de moeda estrangeira na quantificação do custo e cômputo do ganho.

Assim, de se rejeitar também o cancelamento pleiteado no item 2.3 do recurso.

**e) Da impossibilidade de utilização de parte do custo em dólar e parte em real – liquidez e certeza do crédito tributário (item 2.4 do pleito recursal).**

Uma vez circunscrita a utilização do cômputo do custo em moeda estrangeira aos aumentos de capital de e-fls. 72 a 76, passa-se a analisar a argumentação da autuada no sentido de impossibilidade de utilização, no caso, de custo do bem adquirido com rendimentos somente parcialmente comprovados como auferidos originariamente em moeda estrangeira, do teor da MP 2.158-35/2001.

Argumenta a autuada que deveria, na hipótese, ter sido utilizado o cômputo de custo integralmente em reais, visto que, de outra forma, se estaria a utilizar critério não previsto pela legislação, o que o tornaria o crédito tributário ilíquido e incerto.

Rejeito a argumentação da autuada.

Entendo que a melhor interpretação a ser dada, no caso de participação parcialmente adquirida com rendimentos comprovadamente auferidos no exterior (com esta parcela constante em moeda estrangeira em Certificado de Registro), e parcialmente adquirida com outros rendimentos ou não registrada, é a de se realizar parte do cálculo do custo de aquisição em moeda estrangeira (consoante Portaria MF nº. 550, de 1994 e MP nº 2.158/35, de 2001) e parte em reais, seguindo esta última parcela a regra subsidiária constante do art. 17 da Lei nº. 9.249, de 1995 e do §2º. do art. 26 na IN SRF 208, de 2002, a partir da incontroversa, a esta altura, aplicação do art. 18 da mesma Lei ao caso.

Faço notar que, ao se computar o custo na forma acima disposta, os critérios adotados pela fiscalização para fins de determinação do montante devido permaneceram cristalinos e, ainda, plenamente respaldados pela legislação em vigor, sendo, ainda, de se ressaltar que, caso se interpretasse que a aplicação dos dispositivos deveria se dar de forma diversa, quando de custo de participação societária parcialmente a ser calculado em moeda estrangeira e parcialmente em moeda nacional, se chegaria à esdrúxula conclusão de se estabelecer tratamento diferenciado para fins do cálculo de custo entre:

a) um contribuinte que possui duas diferentes participações societárias: uma devidamente comprovada como adquirida com rendimentos comprovadamente auferidos no exterior (exemplificativamente custo alegado de USD 500,000/R\$ 1.000.000,00) e outra não comprovada (exemplificativamente, também USD 500,000/R\$ 1.000.000,00)

b) Um contribuinte que possuísse uma participação societária, agora composta por um custo alegado de USD 1.000.000/R\$ 2.000.000,00, para a qual tivesse restado comprovada como adquirida com rendimentos comprovadamente auferidos no exterior uma parcela de USD 500,000/R\$ 1.000.000.

Cediço que, neste exemplo singelo, ambas as realidades fático-jurídicas, inclusive no que tange à suficiência/insuficiência de comprovação, são idênticas, sendo hermenêuticamente ilógico e anti-isonômico que se estabelecesse tratamento diferenciado, como sugere a contribuinte.

Escoreito assim o procedimento fiscal, rejeitando-se a argumentação do recorrente de falta de liquidez e certeza do crédito tributário.

**f) Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa (item 2.5 do pleito recursal).**

Entendo, a propósito, que, em linha com a autoridade julgadora de 1ª instância, não caberia a este Colegiado se manifestar acerca da incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício, uma vez que estes não constam do lançamento sob litígio, cujo controle de legalidade é a matéria a que se deve adstringir este Conselho.

Todavia, *ad argumentadum tantum*, rejeito adicionalmente a argumentação do contribuinte adotando como razão de decidir aquelas adotadas pela ilustre conselheira Viviane Vidal Wagner, em seu voto vencedor na 1ª. Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 9101-00.539, de 11 de março, de 2010, *verbis*:

“

(...)

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

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

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

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

*Contudo, uma 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)."*

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO**

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

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf n.º 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 n.º 9.065, de 1995.

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

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

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

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

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

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

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

Assim, com fulcro nas razões de decidir acima, também nego provimento ao Recurso nesta matéria, devendo-se manter a cobrança dos juros SELIC sobre a multa de ofício lançada.

**Conclusão:**

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR

Relator