



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16561.000026/2006-36
Recurso nº 159.972 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-001.678 – 1ª Turma**
Sessão de 15 de maio de 2013
Matéria Emprego do Valor
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e RIPASA S.A. CELULOSE E PAPEL
FAZENDA NACIONAL e RIPASA S.A. CELULOSE E PAPEL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000

IRPJ E OUTROS - LUCROS DE CONTROLADA NO EXTERIOR - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ANOS-CALENDÁRIO 1999 e 2000 - A conferência de participação societária não constitui "disponibilização" de lucros, cuja destinação ainda não fora objeto de deliberação.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: a) EMPREGO DO VALOR: a) Por maioria de votos, dado provimento ao recurso do contribuinte em relação ao emprego. Vencidos os Conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada) e Otacílio Dantas Cartaxo. b) JUROS SEM MULTA: Por maioria de votos, negado provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias (Relatora), José Ricardo da Silva, João Carlos de Lima Júnior e Susy Gomes Hoffmann. Por maioria de votos, dado provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias (Relatora), José Ricardo da Silva, João Carlos de Lima Junior e Susy Gomes Hoffmann. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias – Relatora

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Valmir Sandri – Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), Karem Jureidini Dias, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), Valmir Sandri, José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos tanto pela Fazenda Nacional quanto pela Contribuinte em face do Acórdão nº 105-17.187 de 17/09/2008, proferido pela então 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O auto de infração (fls. 413/421 e 426/433) exige pagamento de IRPJ e CSLL em função de suposto recolhimento insuficiente desses tributos, referentes a infrações cometidas sob os seguintes títulos: "Rendimento de Participações Societárias — Equivalência Patrimonial"; "Glosa de Prejuízos Compensados Indevidamente — Saldo de Prejuízos Inexistentes"; "Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real — Lucros Auferidos no Exterior" (2002 a 2004); e "Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real — Lucros Auferidos no Exterior (1996 a 2001)".

Por não concordar totalmente com a autuação sofrida, a contribuinte apresentou impugnação para três dos tópicos acima (fls. 455/499), com exceção dos Lucros Auferidos no Exterior de 2002 a 2004, e alegou a improcedência de parte do lançamento.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento considerou o lançamento realizado procedente. (fls. 564/602).

Interposto Recurso Voluntário (fls. 606/659), a contribuinte dentre outras alegações, no que tange à matéria de Recurso Especial, buscou comprovar que a conferência de participações societárias não configura hipótese de disponibilização de lucros, além de ter defendido a impossibilidade de se exigir juros de mora sobre a multa de ofício cobrada sobre o crédito tributário em questão.

Sobreveio sentença do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte e cancelou parte da exigência fiscal consubstanciada nos autos de infração, em decisão que restou assim ementada:

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS. - IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. - DESCRIÇÃO ADEQUADA DOS FATOS. DETALHAMENTO - NECESSIDADE. Com vistas a que possa o sujeito passivo na relação jurídica tributária, exercer, em toda a sua plenitude, o direito de defesa consagrado pelo inciso LV da Constituição Federal de 1988, é imprescindível que a autoridade lançadora descreva, de maneira clara, objetiva, detalhada e corretamente, as circunstâncias que envolvem os fatos concretamente acontecidos, tipificadores das infrações contempladas.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - INCIDÊNCIA DA CSLL - PRAZO NONAGESIMAL. Até a edição da MP nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, republicada como MP nº 2.158-35/2001, os lucros auferidos por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, de filiais e sucursais sediadas no exterior, estavam sujeitos exclusivamente a incidência do Imposto de renda. Somente a partir da vigência desse diploma legal é que foi estendida a tributação, com a incidência, também, da CSLL. Lucros disponibilizados somente no ano de 2001, quando ocorreu o fato gerador e já ultrapassado o prazo nonagesimal.

IRPJ - CSLL - DECADÊNCIA - O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em conformidade com os artigos 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, têm natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, no RE Nº 146.733-9/SP, o que implica observância, dentre outras, as regras do artigo 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial das contribuições se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR — CONVERSÃO. — Os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, quando disponibilizados, serão convertidos para a moeda nacional adotando-se a taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras que espelham os correspondentes lucros.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO. LEGISLAÇÃO ANTERIOR — Consoante o disposto no art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, para efeito de disponibilização de lucros de coligada/controlada sob a forma de pagamento, considera-se como tal o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça. No caso vertente, o emprego está caracterizado pela utilização da participação societária na empresa estrangeira que auferiu os lucros, para aporte de capital em outra.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS — Na execução das decisões administrativas, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do

tributo, no alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação.

Embargos Acolhidos

Irresignada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 700/706) para reformar o acórdão recorrido a fim de que os juros de mora à taxa Selic fossem considerados devidos sobre o valor da multa aplicada.

Em Despacho de fls. 712/713, restou comprovado o dissenso jurisprudencial e foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

A contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 716/733) e, além disso, seu próprio Recurso Especial (fls. 734/776), alegando divergência jurisprudencial em relação a incidência de IRPJ e CSLL sobre a disponibilização de lucros auferidos por controlada por ocasião da conferência de participação societária realizada; e quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a exclusão de qualquer juros.

Em Despacho de fls. 875/878, também foi dado seguimento ao Recurso Especial da Contribuinte, tendo esta logrado êxito em comprovar o alegado dissenso jurisprudencial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

Os Recursos Especiais cumprem com os requisitos de admissibilidade motivo pelo qual passo a analisá-los.

O Recurso Especial do Contribuinte requer a reforma do Acórdão Recorrido em duas questões: (i) alega o recorrente que a conferência de participação societária não constitui disponibilização de lucros na modalidade emprego, o que afasta a aplicação do artigo 1º, parágrafo 2º, alínea b, item 4, da Lei nº 9.532/97 e (ii) pugna pela não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

O Recurso Especial da Fazenda, por sua vez, requer a reforma do Acórdão recorrido apenas no tocante à redução dos juros de mora incidente sobre a multa de ofício aplicada para 1% ao mês. Requer que seja reformada a decisão para a possibilidade de aplicação da taxa SELIC aos juros de mora sobre a multa.

No tocante à disponibilização de lucros, entendeu o acórdão recorrido que a operação realizada entre a empresa Ripasa S/A e sua controlada constituiu hipótese de emprego do valor. Tal operação consistiu em que a Ripasa S/A, detentora de 100% da empresa Ripasa International Trading (sediada nas Ilhas Virgens Britânicas) transferiu sua participação nessa empresa para a integralização de 100% do capital da empresa DIGLA S.A (sediada no Uruguay), tendo esta última alterado sua razão social para Ripasa Internacional S.A.

Transcrevo abaixo trecho do acórdão recorrido quanto a tais fatos:

“a recorrente, ao utilizar a participação que detinha na empresa que lhe deveria disponibilizar os lucros para aumentar o capital em outra, empregou, em seu benefício, os referidos lucros, eis que, como se sabe, o patrimônio da investida (RIPASA INTERNATIONAL TRADING LTDA), incluídos aí os lucros auferidos, se reflete, via equivalência patrimonial, no seu próprio patrimônio. Decorre daí que, se em momento seguinte, essa mesma parcela do patrimônio é empregada em seu benefício, vez que utilizada para aporte de capital em outra empresa, resta fora de dúvida que, nos termos da legislação que rege a matéria, efetivamente incidiu hipótese de disponibilização de lucros.”

Quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício, prevaleceu o entendimento de que apenas aplica-se o percentual de 1% e não a taxa SELIC, conforme defende a Fazenda Nacional: *“Como se vê, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1% a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.”*

Tratarei, primeiramente, da questão relativa aos lucros no exterior.

Antes de analisar as peculiaridades do caso, necessário fazer um histórico da legislação.

Com efeito, até a vigência da Lei nº 9.249, editada em 26 de dezembro de 1995, vigorava no Brasil o princípio da territorialidade, segundo o qual, apenas os rendimentos que mantivessem elemento de conexão com o território detentor da pretensão tributária poderiam ser submetidos à tributação. Isto implicava, no campo pragmático, na impossibilidade de incidência de qualquer espécie tributária sobre rendimentos não produzidos no Brasil.

A partir de dezembro de 1995, contudo, o cenário legislativo foi substancialmente alterado pela introdução da referida lei. Desse momento em diante, passou-se a tolerar a tributação sobre rendimentos não produzidos no Brasil, adotando-se, pois, o princípio da universalidade. Veja-se, a propósito, a redação conferida ao artigo 25 da Lei nº 9.249/1995:

“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.”

Na esteira da Lei nº 9.249/1995, a Secretaria da Receita Federal publicou a Instrução Normativa nº 38/1996, que, para dar cumprimento às novas regras trazidas na

referida Lei, acabou por inovar em alguns aspectos, especialmente no que se refere ao momento para reconhecimento das receitas auferidas no exterior. De fato, aludida Instrução Normativa criou verdadeiro diferimento da tributação dos lucros das sociedades estrangeiras, determinando sua disponibilização não mais no fechamento do balanço de cada ano, conforme previsto pela Lei nº 9.249/1995, mas, apenas, quando efetivamente pagos ou creditados para a empresa controladora.

A Instrução Normativa nº 38/1996 trouxe, ainda, outras hipóteses que caracterizariam a realização do lucro auferido por sociedade estrangeira controlada, dentre as quais, a alienação do patrimônio pela empresa brasileira (artigo 2º, §9).

Posteriormente à edição do diploma normativo referido acima, foi publicada a Lei nº 9.532/1997, cujo artigo 1º trata novamente e de forma integral da regulamentação da tributação do lucro auferido no exterior, revogando tacitamente as disposições divergentes veiculadas na Instrução Normativa nº 38/1996. A Lei nº 9.532/97 estabeleceu que o momento para adição, ao lucro líquido, dos resultados positivos, auferidos por empresa estrangeira, seria no fechamento do balanço do ano em que pago ou creditado tais valores à sociedade brasileira. Não repetiu, todavia, a hipótese de alienação do patrimônio da empresa controlada como momento para realização dos lucros ainda não distribuídos.

Outra coisa bem diversa da alienação do patrimônio, bem da conferência de participação societária para aumento de capital em outra empresa, a meu ver, é a hipótese prevista no artigo 1º, § 2º, alínea 'b', item 4, da Lei nº 9.532/97:

Art. 1º 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.

§ 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.

Nova modificação, contudo, veio a atingir o sistema normativo em agosto de 2001. No rastro da alteração promovida pela Lei Complementar nº 104/2001, a qual, dentre outras inovações, inseriu o § 2º ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, cujo artigo 74 trouxe a seguinte redação:

"Art. 74. - Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº

9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

A bem da verdade, referido dispositivo legal praticamente reproduziu redação conferida ao artigo 25 da Lei nº 9.249/95, dispondo que o lucro auferido por empresa controlada, coligada, filial ou sucursal no exterior será considerado como disponibilizado no momento do fechamento do balanço em que tiverem sido apurados. Mais ainda, determinou que os lucros apurados até 31.12.2001 ainda não distribuídos, assim deveriam ser considerados ao final de 2002.

Dado este panorama geral do histórico legislativo da matéria, assim como já me manifestei no processo nº 13603.002794/2003-50, ocasião em que restei vencida no entendimento, tenho por claro que o emprego do valor, prescrito na Lei nº 9.532/97, não se confunde com alienação, hipótese prevista na IN 38/96.

Considerando que os fatos geradores correspondem ao ano-calendário de 2000, (em 31/12/2001 foi transferida a participação para integralização do capital da DIGLA S.A.) não há que se falar na aplicação do disposto na IN nº 38/96, que vigorou para regulamentar a Lei nº 9.249/95, à época já alterada pelas disposições da Lei nº 9.532/97, então vigente.

Conforme esclarecido pelo histórico legislativo traçado anteriormente, a Instrução Normativa nº 38/96 diferiu a tributação no Brasil dos lucros auferidos por empresas estrangeiras. Evidente, portanto, que o disposto na mencionada Instrução Normativa refere-se à Lei que visou regular, melhor dizendo, criando uma verdadeira presunção para a determinação do momento, diferido pela própria IN, em que segundo a Lei nº 9.249/95 deveria ser efetivada a tributação em bases universais. Nessa toada, diferiu a tributação para o momento em que, presumivelmente, haveria a disponibilização do lucro e estabeleceu que esta se verificaria, dentre outras hipóteses, no emprego do valor.

Entretanto, a partir do ano de 1998, com a veiculação da Lei nº 9.532/97, as novas regras introduzidas no sistema é que vigoram para o deslinde da controvérsia, especificamente no tocante ao reconhecimento da disponibilização dos lucros auferidos no exterior.

Nessa medida, o que importa é tratar do emprego do valor como fato gerador para tributação do lucro no exterior. Repito que adotei, desde sempre, o entendimento de que emprego do valor não se confunde, em hipótese alguma, com alienação do patrimônio. Na alienação, ocorre um ganho ou uma perda de capital, caso a transferência da participação tenha sido feita por valor superior ou inferior ao custo de aquisição contábil. Ganho de capital não implica em disponibilização de lucro, o qual permanece intacto na empresa cujas ações foram transferidas.

O emprego do valor, por sua vez, é claramente hipótese de disponibilização de lucros de controlada e coligada, porquanto representa, na letra da lei (§ 2º do artigo 1º da Lei nº 9.532/97), disponibilização de valor, a qualquer título, inclusive para aumento de capital, em favor da beneficiária. Quando há substituição de uma participação por outra, não há disponibilização do valor. Diversamente, quando se verifica pagamento ou uma aquisição por conta da sócia, beneficiária do lucro disponibilizado, há uma disponibilização do valor.

Ora, se o ordenamento jurídico deixou de prever, à época, a hipótese de tributação do lucro auferido, para determinar que o fato gerador do Imposto de Renda é tão somente a disponibilização do lucro, somente os lucros pagos ou creditados em favor da coligada ou controlada no exterior são passíveis de tributação. Justamente a hipótese do emprego do valor, que não se confunde com uma substituição de ativos. É por isso, que no período de vigência da Lei nº 9.532/97, essa reproduziu algumas previsões da IN 38/96, **mas não reproduziu a hipótese de alienação de participação societária**, o que se equipara à transferência da participação para integralização de capital de outra empresa justamente porque não se coadunaria com aquela novel sistemática.

Essa novel sistemática, justamente como alegado pela d. Procuradoria em suas contrarrazões, conferiu ao contribuinte o direito de tributar o lucro auferido no exterior, tão somente quando a empresa no exterior decidisse, *sponte propria*, pela disponibilização dos lucros.

É bem verdade que, de um lado, não existia, à época do fato qualquer norma legal que determinasse a tributação do lucro auferido no exterior, antes de sua disponibilização, vale dizer, não havia previsão para tributação quando da substituição ou alienação do investimento correspondente; e, de outro lado, aquele lucro auferido no exterior poderá compor o custo do bem, para efeito de eventual cálculo de ganho de capital. Não obstante, entendo que deve prevalecer a aplicação da estrita legalidade, tanto mais que o lançamento em questão não aborda eventual prejuízo ao erário quanto à apuração do ganho de capital. Custo que eventualmente seguiu a integralização da participação.

De mais a mais, *data venia* de entendimento diverso, entendo que não deve prevalecer premissa no sentido de que a sociedade que confere sua participação em, dispõe dos lucros incorporados ao seu patrimônio líquido, razão pela qual estaria subentendido na Lei nº 9.532/1997 a hipótese aventada no artigo 2º, §9º da Instrução Normativa nº 38/1996.

Esta equiparação entre conferência de ações e disponibilização dos lucros incorporados ao patrimônio líquido não pode ser efetuada sem base legal. É uma questão de competência, de limite para tributar. O emprego do valor deve ser tomado conforme competência tributária à luz do ordenamento vigente à época, no contexto do artigo 1º, da Lei nº 9.532/97, que limita a tributação às hipóteses de disponibilização do lucro.

A esse respeito, peço vênias para citar o Conselheiro Valmir Sandri, no bem elaborado voto proferido no processo nº 10680.012244/2004-19 (acórdão nº 9101-00.750):

A interpretação é incompatível com fórmulas e equações, como se a complexidade da vida pudesse ser representada em operações aritméticas. O direito vem do homem e serve para o homem, pois, a atividade de interpretar não visa apenas a conhecer a norma através das técnicas interpretativas, mas principalmente, conhecer tendo em vista as condições de

aplicabilidade da norma enquanto modelo de comportamento obrigatório (questão da decidibilidade)”¹. Enfim, a interpretação do Direito tem como fito “operar a sua inserção na vida”².

Mas a interpretação possui limites, Celso Bastos preleciona que “A interpretação aparece diante do juiz como se fosse um quadro, ou melhor, uma moldura, dentro da qual o intérprete tem a faculdade de exercer a sua escolha, sendo que qualquer que seja a sua opção desde que dentro deste perímetro ela é válida. Todavia, se a escolha recair fora deste quadro, será inválida”³. A moldura é delimitada pela lei, pois, conforme o Ministro Luiz Gallotti do Supremo Tribunal Federal:

“... é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou.

Como sustentei muitas vezes, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.” (RE 71.758, RTJ 66/165).

Assim, o intérprete pode “interpretar interpretando”, mas não criando um direito novo, como se legislador positivo fosse, o que é sedutor, por vezes. E para segurar o ímpeto do intérprete, a ciência jurídica, mais precisamente, a hermenêutica jurídica, criou as “regras técnicas que visam à obtenção de um resultado”⁴, dando o “instrumento a ser utilizado pelo intérprete para alcançar o núcleo semântico da norma”, com base nos métodos interpretativos (gramatical, lógico, histórico, sistemático e teleológico).

Ainda na esteira do brilhante voto, na égide da Lei 9.532/97, a disponibilização do lucro, em todas as hipóteses, ocorre no pagamento ou no crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, o que implica na “baixa da reserva de lucros contra um passível exigível” ou diretamente em conta representativa de extinção da obrigação (banco, caixa, etc.). A transferência do investimento, por sua vez, não acarreta a exigibilidade ou o pagamento do lucro auferido pela controlada no exterior.

Caso fosse possível tomar por fato imponível a conferência de ações, sob a égide da Lei nº 9.532/97, ter-se-ia um grave problema de possibilidade de dupla tributação sobre o mesmo lucro, quando de evento de evento que efetivamente caracterizasse emprego do valor.

Pelo exposto, considerando que no caso dos autos trata-se, conforme o próprio termo de verificação fiscal (fls. 436/446), de conferência pela Ripasa S.A. Celulose e

¹Tércio Sampaio Ferraz Júnior, 2ª ed., São Paulo. Atlas. 1980, p. 74

²Eros Roberto Grau. Op. cit., p. 28.

³Celso Bastos, op. cit., p. 38.

⁴Tércio Sampaio Ferraz Júnior. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 3ª ed., São Paulo, Atlas, 2001, p. 282.

Papel das ações que possuía na empresa Ripasa International Trading LTD para integralização de 100% do capital da empresa DIGLA S.A, cuja razão social foi posteriormente alterada para Ripasa International S.A, considerando que a referida conferência de ações ocorreu em 31/12/2001, portanto ainda na vigência da Lei nº 9.532/97, e, considerando que tal operação não se configura em emprego de valor, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte nesta parte.

Nesse sentido, lembro que, na sessão de abril de 2012, julgando caso semelhante, esta colenda Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu à unanimidade por dar provimento ao Recurso Especial do contribuinte. Entendeu a turma julgadora que, sob a égide da Lei nº 9.532/97, a alienação de participação societária em controlada no exterior pela controladora no Brasil não constitui "disponibilização" de lucros, cuja destinação ainda não fora objeto de deliberação:

IRPJ E OUTROS - LUCROS DE CONTROLADA NO EXTERIOR - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ANOS-CALENDÁRIO 1999 e 2000 - A alienação de participação societária em controlada no exterior pela controladora no Brasil não constitui "disponibilização" de lucros, cuja destinação ainda não fora objeto de deliberação. (Acórdão CSRF 9101-01.303)

Juros sobre a multa – recursos da Fazenda e do Contribuinte

Passo agora à análise da segunda questão a ser examinada por esta Câmara, qual seja, a incidência de juros moratórios sobre a multa. O contribuinte apresentou recurso especial contra a r. decisão que aplicou o percentual de 1% a título de juros de mora sobre a multa de ofício, requerendo a exclusão de quaisquer juros moratórios. A d. Fazenda Nacional apresentou recurso especial requerendo a aplicação da taxa SELIC a título de juros de mora sobre a multa. Ambos os recursos foram conhecidos e, por se tratar da mesma matéria, analiso em conjunto.

Minha já conhecida posição, apesar de vencida neste Colegiado, permanece ainda no sentido já prolatado no acórdão de minha relatoria sobre o tema – acórdão nº 9101-00.706.

A aplicação de taxa de juros lastreada em indicadores do mercado financeiro foi, inicialmente, determinada pela Lei nº 8.981/95, por meio do art. 84, que assim dispunha:

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

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

A taxa referida pelo artigo 84 da Lei nº 8.981/95 foi substituída pela taxa SELIC, conforme se verifica pela leitura do disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95:

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

Por fim, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 61 passou a dispor que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, incidirão juros de mora à taxa SELIC, leia-se:

*Art. 61. Os **débitos** para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*(...) § 3º Sobre os **débitos a que se refere este artigo** incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Partindo do disposto no referido artigo, a discussão centrou-se na interpretação da expressão *débitos decorrentes de tributos e contribuições*. A d. Procuradoria da Fazenda Nacional defende que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

No entanto, este Conselho Administrativo, por meio de diversos julgados – Acórdão nº 1402-00.213, sessão de 06/07/2010 e Acórdão nº 107-09526, sessão de 16/10/2008, por exemplo – interpretando a citada expressão do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, asseverou o seguinte:

“Decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.”

Em outras palavras a regra veiculada pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96 refere-se à incidência de acréscimos moratórios sobre *débitos decorrentes de tributos e contribuições*, sendo certo que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do

descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo, de onde se extrai a conclusão de ser inaplicável os juros de mora à taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Assim, a conclusão dos referidos acórdãos, dentre outros, foi no sentido de que juros de mora só incidem sobre as multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/96:

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

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

A meu ver não poderia ser outra a conclusão e, nesse ponto, reforço-a a partir de duas premissas básicas.

A uma, tributo não se confunde com penalidade, porquanto o ordenamento jurídico é regido sistemicamente pelos códigos lícito/ilícito e claramente assevera que o tributo é devido por motivo lícito, sendo jamais cobrado por motivação ilícita. A ilicitude não é *per si* suporte fático tributário. Já a penalidade é devida em razão da prática de uma ilicitude, por exemplo, pelo pagamento em atraso, pelo não pagamento ou pela não declaração. É bem verdade que o crédito tributário pode corresponder à cobrança de um tributo ou de uma penalidade, mas é o ordenamento jurídico que diz quando ele toma para incidência de juros de mora o tributo ou a penalidade, ou ambos.

A duas, porque o crédito tributário não pode ser cobrado senão *ex lege*, cumprindo ao julgador preservar o direito subjetivo do contribuinte de ser cobrado apenas e tão somente na medida da lei, que deve ser interpretada segundo todo o contexto jurídico em que inserida. Ora, é nesse contexto que vislumbramos que o ordenamento tratou, para efeito de incidência dos juros de mora calculados à taxa SELIC, o termo *débitos* para com a União (artigo 61 da Lei nº 9.430/96), quando decorrente de *tributos e contribuições*, não abarcando a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, ao mesmo tempo em que tratou da incidência dos juros de mora sobre o *crédito tributário* (artigo 43 da Lei nº 9.430/96) que formaliza exigência exclusiva de multa ou juros de mora cobrados isoladamente ou estes em conjunto.

Enfim, a distinção é clara. Incide juros de mora sobre tributo, aí incluídas as contribuições, e sobre os lançamentos exclusivamente de multa (isolada) e/ou juros de mora. Com relação à interpretação dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96, importante, ainda, apontar relevante consideração feita em alguns julgados deste Conselho Administrativo (por exemplo no Acórdão nº 104-22.508, sessão de 13/06/2007), no sentido de que “*se a expressão ‘débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições’ constante no ‘caput’ do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do ‘caput’ do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.*”

Por fim, peço vênia também para reproduzir as conclusões da Conselheira Sandra Maria Faroni, no Acórdão nº 1102-00.060 (sessão de 28/08/2009), que resumem os argumentos que concluem pela não incidência dos juros sobre a multa de ofício:

“A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).

De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.

O Decreto-lei nº 1.736/79 determinou a incidência dos juros de mora sobre o "valor originário", definindo como "valor originário" o débito, excluídas apenas as parcelas relativas a correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargo do DL 1.025/69. Ou seja, não previu a exclusão da multa de ofício.

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.

Além dos artigos 2º e 3º do DL 1.736/79, tratam dos juros de mora os seguintes dispositivos de leis ordinárias: Lei 8.383/91, art. 59; Lei 8.981/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 5º, § 3º, art. 43, parágrafo único e art. 61, § 3º, Lei nº 10.522/2002, (cuja origem foi a MP 1.621-31/98), arts. 29 e 30.

O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que:

(a) a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo; (b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora.

De mais a mais, a fim de demonstrar o entendimento outrora manifestado pelo CARF no sentido acima exposto, colaciono a ementa de diversos julgados:

"JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. — É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou

contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 1/01/1997, por absoluta falta de previsão legal. (Acórdão 202-16.397, sessão de 14.07.2005)".

"JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. (Acórdão 101- 96.008, sessão de 1/03/2007)".

"INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. (Acórdão 101-96.607, sessão de 06/03/2008)".

Apesar de vencida na sessão de outubro de 2011, na qual foi mantida a incidência de juros sobre multa de ofício (Acórdão nº 9101-001.191), mantenho por ora meu entendimento, no mesmo sentido da decisão outrora adotada por esta colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, em acórdão de minha relatoria sobre o mesmo tema - Acórdão CSRF/9101-00.706, sessão de 08/11/2010.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões em 15 de maio de 2013

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias

Voto Vencedor

Conselheiro Valmir Sandri, Redator Designado

Tendo acompanhado a Ilustre Relatora em relação ao mérito em seu bem fundamentado voto e, discordado quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, o qual entendo devido quando pago fora de prazo, fui então designado para redigir o voto vencedor quanto a esta matéria, e para isso, transcrevo os diversos dispositivos legais que trataram e tratam da incidência e cobrança de juros de mora, para logo após, tecer minhas considerações que me levaram pela procedência de sua exigência.

Vejamos os dispositivos legais:

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO VII – Das Multas e dos Juros de Mora

Art. 59 – Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos

até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de um por cento ao mês calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

.....

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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

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

.....

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 61. Os **débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados** pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

.....

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda

Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não tenham sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento. (g.n)

Da leitura dos dispositivos legais ora transcritos, depreende-se claramente que os legisladores definiram, como base de incidência de juros de mora ora, exclusivamente, “tributos e contribuições” (até o advento da Lei 8.981/95), e posteriormente estendendo sobre os “débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União” (a partir da Lei n. 9.430/96) e, débitos de qualquer natureza, no meu entender, esta incluída a multa de ofício.

De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.

Por sua vez, o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da sua falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Por seu turno, o § 1º do mesmo artigo determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não paga no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora calculados com base na taxa Selic acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Na verdade, o que se extrai de toda essa legislação é que o legislador, cessada a correção monetária, quis fazer incidirem os juros de mora também sobre a multa por lançamento de ofício, eis que sua cobrança representa uma compensação pela não disponibilização do valor do débito não recolhido no devido tempo.

De forma genérica, correspondem a uma compensação por um empréstimo ou pela utilização do capital de terceiros, os quais, no caso de demora no pagamento de obrigações de natureza tributária têm a mesma natureza, a mesma finalidade: compensar, atualizar, equilibrar, ressarcir as perdas sofridas pelo Fisco, ou seja, seu objetivo é reparar, com pecúnia, o Erário, pelo atraso no recolhimento do débito tributário.

Portanto, em relação a esta matéria, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário, para manter a exigência dos juros moratórios incidentes sobre a multa de ofício não paga no seu vencimento, calculados com base na taxa Selic.

É como voto.

Sala das sessões em 15 de maio de 2013.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Valmir Sandri, Redator Designado.