



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

<b>Processo nº</b>	16561.720014/2011-99
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1402-001.881 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	26 de novembro de 2014
<b>Matéria</b>	LUCRO NO EXTERIOR
<b>Recorrente</b>	GERDAU INTERNACIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**Ano-calendário: 2006, 2007**

EMPRESA CONTROLADA NO EXTERIOR. RESULTADO CONSOLIDADO. CONTROLADAS INDIRETAS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

Demonstrado nos autos que a consolidação do resultado das controladas indiretas nas controladas diretas, sendo esta desprovida de propósito negocial, teve o intuito exclusivo de evitar a tributação dos resultados, correta a desconsideração dos efeitos tributários daí decorrentes, e o procedimento de entender como disponibilizados diretamente na controladora no Brasil, os lucros das controladas indiretas.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2006, 2007**

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da CSLL em relação às controladas Sipar Gerdau Inversiones e Gerdau Ameristell Corporation. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Carlos Pelá que davam provimento em maior extensão para: i) afastar a tributação pelo IRPJ nas controladas indiretas sediadas em países com Tratados celebrados; ii) cancelar a exigência da CSLL também sobre a empresa Gerdau GTL; e: iii) excluir a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado e, em razão de irregularidades apuradas, foram lavrados 3 (três) Autos de Infração, em 11/11/2011, com ciência dada em 23/11/2011. Os créditos tributários constituídos foram: IRPJ - R\$ 389.989.162,83; reflexo CSLL - R\$ 134.348.946,88 e CSLL – R\$ 351.295.447,20.

Totalizaram, portanto, tais lançamentos, a importância de R\$875.633.556,91, aí incluídos os valores dos tributos, das multas de ofício e dos juros de mora (estes calculados até 31/10/2011). Os enquadramentos legais utilizados para fundamentar as autuações encontram-se nos respectivos autos de infração.

Os autos foram lavrados em decorrência de irregularidades apuradas com respeito ao não oferecimento dos lucros apurados no exterior por controladas à tributação do IRPJ e da CSLL. Nos casos das empresas estabelecidas em países com acordos de não bistruturação com o Brasil, os resultados não foram oferecidos à tributação da CSLL.

De acordo com o Termo de Verificação tem-se:

- Foi tributada a diferença apurada entre o lucro da controlada Siderúrgica Zuliana CA declarado na DIPJ e aquele informado no balanço geral da empresa;

- Os lucros declarados da subsidiária espanhola Gerdau GTL Spain decorrem dos lucros de suas controladas diretas e indiretas. De acordo com o Fisco a controlada espanhola é uma empresa sem propósito negocial que realiza planejamento abusivo, pois foi constituída unicamente para beneficiar-se de regime especial privilegiado em que os lucros de suas controladas são isentos e seus resultados não reconhecidos por equivalência patrimonial na Espanha, implicando em não tributá-los no Brasil;

- Conforme informações apresentadas nas fls 235, constante do processo nº 16643.000276/201042, referente à fiscalização realizada n AC 2005, a controlada espanhola não tem funcionários e sua administração burocrática é realizada por procuração outorgada a Ernst & Young e, contrariamente ao que diz o contribuinte, funciona sem autonomia, sendo seu gerenciamento realizado por dirigentes situados no Brasil;

- Essas mesmas constatações foram feitas para as duas empresas holding canadenses (Gerdau Stell Inc e Gerdau Stell North América Inc), controladas da holding espanhola, constituídas para beneficiarem-se de regime especial privilegiado;

- De acordo com a demonstração das mutações do Patrimônio Líquido da empresa Gerdau GTL Spain, reproduzido no quadro 10 abaixo, ela apurou resultado negativo (prejuízo) em 2006 e 2007. Entretanto, suas controladas apuraram lucros nesses dois exercícios;

- Em relação aos países objeto de análise neste termo de verificação fiscal, vale ressaltar que existem Tratados celebrados entre o Brasil e os países Espanha (Decreto nº 76.975/1976), Argentina (Decreto nº 87.976/1982), Canadá (Decreto nº 92.318/1986) e

México (Decreto nº 6.000/2006), para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre a Renda, e que não existe tratado com o Uruguai e Venezuela;

- As empresas controladas Gerdau GTL Spain, na Espanha, Gerdau Stell Inc e Gerdau Stell North América Inc , no Canadá, estão localizadas em países que concedem benefícios fiscais privilegiados, onde os lucros e/ou dividendos recebidos de suas subsidiárias não são tributados naqueles países, portanto, não é pelo fato de possuírem acordo para evitar a bi-tributação é que deixarão de ser tributados no Brasil;

- As empresas holding na Espanha e no Canadá, sem propósito negocial, e sem funcionários, não podem prevalecer como estabelecimentos permanentes. Uma vez que se prestam a ser apenas instrumento na proposta de não tributação dos lucros no exterior, não exercendo habitualmente autoridade para concluir contratos em nome da empresa, até porque, não há quem o faça, uma vez que, a direção, as negociações e tudo o mais que diz respeito ao mundo dos negócios, são efetivamente realizados pela matriz localizada no Brasil;

- Por força dos Tratados celebrados entre o Brasil e Espanha e Brasil e Canadá, destinados a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal, sendo a empresa fiscalizada o estabelecimento permanente de fato, os resultados das controladas diretas das referidas empresas poderão ser consolidados e disponibilizados para tributação no Brasil, na empresa fiscalizada, que detém o controle e poder de gerenciamento dessas holding;

- Tendo em vista que a CSLL não é imposto mas contribuição, não se aplicam a ela as disposições dos Tratados. Sendo assim, sujeitam-se à CSLL os lucro auferidos na Espanha, Argentina, Canadá e México;

- os fatos em questão ocorreram nos anos de 2006 e 2007, portanto, há pelo menos 4 anos atrás e, nas DIPJ dos anos subsequentes não houve qualquer compensação de imposto pago no exterior, tendo em vista a não disponibilização dos lucros auferidos. O artigo 395 do (RIR/99), prevê a possibilidade da compensação do imposto pago no exterior, porém, desde de que seja oferecido o lucro à tributação até dois aos subsequentes a sua apuração;

A autuada apresentou impugnação tempestiva com os seguintes argumentos, em resumo:

- Tendo em vista que o art. 74, da MP nº 2.158-35/01 está sob exame do STF quanto à constitucionalidade, o julgamento do presente deve ser sobreposto até que o Pretório Excelso se pronuncie;

- A fiscalização teria violado os princípios da liberdade fiscal e da verdade material ao desconsiderar a “Gerdau GTL Spain”, a “Gerdau Steel Inc” e a “Gerdau Steel North América”, bem como ao desconsiderar seus efeitos para fins fiscais inclusive os resultados negativos, sem apontar qualquer ilegalidade nos fatos tais como se apresentam na realidade e comprovados nestes autos;

- Requer a aplicação da convenção Brasil- Canadá com relação aos lucros da Gerdau Stell Inc (ano-calendário 2006) e Gerdau Stell North América (ano-calendário 2007), para invalidar os lançamentos a ter os lucros auferidos pela empresas, decorrentes, unicamente, de suas atividades de holding em suas sedes na Canadá, oferecidos à tributação própria em suas pessoas, afastando-se a pretendida tributação de lucros de suas controladas na pessoa da Impugnante;

- Suscita equívoco na apuração da exigência, eis que: i) não foram aplicadas adequadamente as convenções formalizadas pelo Brasil com Argentina, Canadá e Chile; ii) os

prejuízos fiscais não foram compensados adequadamente; iii) o lucro da investida Siderúrgica Juliana não foi apurado corretamente; e: iv) não foi deduzido o imposto pago nos países sede das investidas indiretas;

- Defende que as Convenções firmadas pelo Brasil com Argentina, Canadá e Chile, aplicam-se também à CSLL;

- Afirma a impossibilidade de tributação dos resultados da controlada indireta Axol S/A eis que decorrentes unicamente da atividade de investimento na Gerdau Chile Inversiones, sendo que em relação a essa última aplica-se a Convenção Brasil/Chile para evitar bi-tributação;

- Requer que a tributação da empresa Aramac S/A leve em consideração o saldo de prejuízos existentes em 31/12/2005 na controlada GTL Equity Investiments;

- Pleiteia a dedução do imposto de renda pago pelas empresas investidas nos países de origem;e

- Questiona a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo prolatou o Acórdão 16-38.949 negando provimento à impugnação, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2006, 2007*

*AÇÃO DECLARATÓRIA DE INCONSTITUCIONALIDADE SUSPENSAO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.*

*O processo administrativo fiscal deve prosseguir ainda que pendente decisão do Supremo Tribunal Federal em ação na qual foi pedida a declaração de constitucionalidade de norma que é fundamento legal do lançamento tributário.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE JURISDICIONAL.*

*O controle de constitucionalidade de atos normativos é de competência do Poder Judiciário, devendo o julgador administrativo restringir a análise do ato impugnado em face da legislação in vigor.*

*PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.*

*Configura planejamento tributário abusivo a constituição de controlada no exterior, sob a forma de empresa de participações, desprovida de propósito negocial e com o objetivo primordial de deixar de recolher tributos. Cabível as desconsiderações pela fiscalização dos efeitos tributários do planejamento realizado.*

### *COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR*

*O imposto recolhido no exterior somente será compensado com o imposto de renda devido no Brasil se os lucros auferidos no exterior forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente àquele em que apurados.*

### *COMPENSAÇÃO DE LUCROS E PREJUÍZOS CONTROLADAS INDIRETAS NO EXTERIOR*

*Não está prevista na IN nº 213/02 a possibilidade de compensação de prejuízo com resultado positivo de empresa controlada indiretamente no exterior. Há a previsão de compensação no caso da empresa controlada diretamente por controladora brasileira.*

### *CSLL. ACORDOS DE NÃO DUPLA TRIBUTAÇÃO*

*As regras decorrentes dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicadas à CSLL*

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou recurso a este Colegiado onde ratificou, em essência, as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi formalizado por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

A argüição de inconstitucionalidade do art. 74, da MP 2.158-35/2001 tornou-se inócuia a partir do julgamento da ADIN nº 2.588 através do qual o STF pronunciou-se pela inconstitucionalidade desse dispositivo apenas em relação às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, situação inaplicável ao caso aqui sob exame.

A questão deve ser avaliada por dois aspectos: o normativo e o fático.

Da leitura do texto legal não se vislumbra qualquer distinção entre controladas diretas ou indiretas para efeito de adição, ao resultado da controladora, dos lucros auferidos pelas controladas no exterior. Talvez a principal razão esteja no próprio conceito de sociedade controlada definida como aquela na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (Lei nº 6.404/76, § 2º, do art. 243).

Na exposição de motivos do mencionado dispositivo, a ausência de distinção fica ainda mais clara:

*"O conceito de sociedade controladora corresponde ao de acionista controlador, do parágrafo único do art.116, com as adaptações necessárias para compreender quaisquer formas de sociedade controladas (e não apenas a de companhia) e a possibilidade de controle indireto, através de cadeia ou pirâmide de sociedades. Além disso, não se requer, no caso de sociedades, o efetivo exercício do poder de dirigir as atividades das sociedades controladas, que se presume nas relações intersocietárias"*

A definição da legislação civil e comercial foi abraçada pela legislação tributária com a reprodução literal do conceito no texto do § 2º, do art. 384, do RIR/99.

*§2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (Lei nº 6.404, de 1976, art. 243,§2º)*

Portanto, para a legislação societária e fiscal, inclusive para o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, que trata de lucros auferidos no exterior por controladas, não há distinção jurídica entre as empresas em que se mantenha controle direto ou indireto.

Sob essa ótica, as empresas controladas pela Gerdau GTL Spain, Gerdau Stell Inc e Gerdau Stell North América são controladas da autuada, motivo pelo qual os lucros auferidos por aquelas devem ser adicionados ao resultado da controladora no Brasil. Nos termos da legislação já mencionada em momento anterior deste voto, a adição deve ocorrer de forma individualizada levando-se em consideração o resultado das controladas indiretas separadamente das controladas diretas (Gerdau GTL Spain, Gerdau Stell Inc e Gerdau Stell North América, as duas últimas em relação à primeira ).

Esse mesmo raciocínio derruba o argumento no sentido de que a tributação do lucro das controladas indiretas diretamente na empresa brasileira representaria a desconsideração da personalidade jurídica da controlada direta.

Sob esse prisma não há que se falar na compensação dos prejuízos da Gerdau GTL Spain no resultado das controladas indiretas pois, como mencionado, o cômputo do resultado deve ocorrer de forma individualizada.

Como já afirmado, as controladas indiretas, pela legislação brasileira, também são empresas controladas para fins societário e fiscal, tendo em vista que inexiste na legislação sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior qualquer regra que determine a tributação de lucros de uma controlada, a de controle direto, e a não tributação dos lucros de outra controlada, a de controle indireto. Ao contrário, a norma é expressa ao determinar tributação dos lucros auferidos no exterior por intermédio de empresas controladas, que abarca a tributação do lucro tanto de controladas direta como o lucro de controladas indiretas.

Ainda que tal questão pudesse ser superada, no aspecto fático registre-se, como bem ressaltado pela autoridade lançadora, que a controlada espanhola não tem funcionários e sua administração burocrática é realizada por procuração outorgada a Ernst & Young e, contrariamente ao que diz o contribuinte, funciona sem autonomia, sendo seu gerenciamento realizado por dirigentes situados no Brasil. O mesmo se aplica às controladas canadenses.

Endosso o posicionamento da decisão recorrida no sentido de que mesmo admitindo que a atuação das empresas espanhola e canadenses não traz em seu bojo uma ilegalidade em sentido estrito, essas empresas somente tem o objetivo de servir de anteparo da tributação das demais empresas estrangeiras no exterior, atuação que não a legitima perante o ordenamento jurídico.

A empresa espanhola é uma E.T.V.E cuja estrutura, mesmo formalizada sob as regras que regulamentam tais organizações, não merece aceitação pelo objetivo exclusivo de se eximir da tributação com desvirtuamento da proteção estatal à livre iniciativa, argüida pela defesa.

Daí porque mostram-se inaplicáveis as Convenções Brasil-Espanha e Brasil-Canadá, nos moldes preconizados pela interessada. A propósito, trago aqui trecho do voto vencedor proferido no bojo do Acórdão 101-97.070 onde foi analisada situação fática idêntica ao presente caso,

(.....)

CÓPIA

Não pode a Recorrente invocar em seu benefício o tratado celebrado entre os Estados acima contratantes, que visou evitar a dupla tributação dos lucros auferidos pelas sociedades residentes dos respectivos Estados, a fim de obter uma economia de imposto decorrente de lucros auferidos por outra sociedade controlada/interligada residente num terceiro Estado, os quais não fazem jus ao benefício em razão de sua situação substancial.

(.....)

A seguir, o Conselheiro registra a impossibilidade do TDT atingir resultados auferidos por sociedade domiciliada em país estranho ao Tratado:

(.....)

De fato, não há como considerar ao abrigo do tratado Brasil - Espanha, os lucros auferidos num terceiro país sem tratado, que tem apenas como passagem um dos Estados contratantes, eis que, pela regra disposta no art. 7º do Tratado, os lucros por ele abrangido são apenas aqueles auferidos pelos Estados Contratantes, aliado ao fato de que pela lei societária e fiscal, os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada ou coligada no exterior mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão considerados no balanço para efeito societário, bem como, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

Não se trata, portanto, como pode parecer num primeiro momento, no afastamento do tratado Brasil - Espanha, para tributar o lucro auferido por parte destes Estados contratantes, o que entendo inviável, mas sim, de dar efetividade aos preceitos definidos no referido convênio, eliminando a dupla tributação dos lucros neles auferidos e tributando os lucros alienígenas, decorrentes de estratégias utilizadas pelas empresas com o fito de eximir-se e/ou reduzir os tributos devidos, que, embora possam ser consideradas lícitas, seus resultados não se encontram contemplados nos tratados.

O posicionamento supra foi esposado pela autoridade lançadora levando-a a decidir, corretamente as meu ver, pela inaplicabilidade das Convenções para evitar bistruturação no que se refere à consolidação dos resultados das controladas indiretas na controlada direta. Superada tal questão as Convenções existentes, ao menos no que se refere ao IRPJ, seriam plenamente válidas no entendimento do autuante.

Assim, a autoridade lançadora não formalizou exigência do IRPJ sobre os resultados da Sipar Gerdau Inversiones S/A, Gerdau Ameristeel Corporation e Gerdau GTL, em função das Convenções firmadas respectivamente com Argentina Canadá e México.

Relativamente à CSLL, o autuante entendeu como inaplicáveis a ela as disposições dos Tratados e formalizou exigência da contribuição independentemente da existência ou não de Convenção.

Nesse ponto, por uma questão de coerência em relação a outros julgados, entendo necessário registrar meu posicionamento quanto à natureza dos resultados auferidos por controladas e coligadas no exterior, passíveis de tributação quando distribuídos à controladora domiciliada no país.

Não me parece razoável o entendimento no sentido de que o art. 74, da MP nº 2.158-35/2001 dirigir-se-ia aos lucros da empresa estrangeira pois, textualmente, o art. 25, da

Lei nº 9.249/95 mencionado no dispositivo em comento, faz menção aos “lucros da empresa brasileira auferidos no exterior”, ainda que através de controladas ou coligadas.

Sob esse prisma, é inconfundível a tributação das coligadas e controladas residentes no exterior, sujeitas exclusivamente às regras do país em que são domiciliadas, com a tributação da coligada ou controladora brasileira - incluindo os resultados auferidos por aquelas - sujeitas às normas aqui editadas.

Partindo-se dessa premissa veja-se, como exemplo, a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada entre o Brasil e a Argentina, ressaltando que o texto segue o padrão de Convenções firmadas com outros países:

## ARTIGO VII

### Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

[...]

No presente caso, fica claro que os lucros obtidos pelas empresas Sipar Gerdau Inversiones S/A não seriam tributados no Brasil, apenas na Argentina, pois a inexistência de filiais exclui a excepcionalidade estabelecida no §1º. Entretanto, não são esses lucros que estão em discussão no presente caso.

Ratificando que esse mesmo raciocínio aplicar-se-ia às empresas Gerdau Ameristeel Corporation e Gerdau GTL, pela similaridade entre os textos das Convenções firmadas com Argentina, Canadá e México, importa salientar o Comentário das própria OCDE sobre o § 1º, do mencionado artigo VII:

10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.”

Portanto, a tributação no Brasil não incidiria sobre os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos

próprios sócios, mesmo que aqueles sejam usados como referência na apuração da base de cálculo destes. Em suma, o parágrafo 1º não tem como escopo impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

Do até aqui exposto, deixo registrado meu entendimento de que a existência do Tratado, por si só, não seria razão suficiente para excluir da tributação o resultado das empresas Sipar Gerdau Inversiones S/A, Gerdau Ameristeel Corporation e Gerdau GTL, sem uma verificação mais específica, principalmente quanto à existência ou não de cláusula contratual expressa de não tributação do lucro que não tenha sido distribuído. Como o procedimento fiscal não tratou da questão nesses termos, a matéria restou superada.

Feita a ressalva, retorno à análise do recurso com apreciação da questão referente à aplicação dos Tratados à CSLL. Como já mencionado, o autuante entendeu como inaplicáveis a ela as disposições dos Tratados e formalizou exigência da contribuição independentemente da existência ou não de Convenção, posição essa encampada pela decisão recorrida.

A meu ver a questão foi tratada com precisão no bojo do voto - ainda que vencido - proferido no julgamento em primeira instância no autos do processo 16643.000276/2010-42 tratando da mesma matéria e mesma pessoa jurídica em outro período de apuração.

Sustenta aquele relator que trata-se de cláusula cuja redação segue orientação da Convenção Modelo da OCDE, que prestigia os princípios da previsibilidade contratual e da boa-fé objetiva, impedindo que uma das partes surpreenda a outra com a criação de um novo tributo, induzindo o propósito de burlar o acordo de tributação anteriormente entabulado.

Mesmo reconhecendo que a CSLL e o IRPJ representem espécies tributárias diversas, inclusive no que se refere ao destino do valor arrecadado, o voto conjectura que não obstante o texto da Convenção mencione exclusivamente o termo imposto, não seria possível que se refira exclusivamente a essa espécie tributária, até porque as empresas estrangeiras, ao avaliarem o impacto do “imposto de renda brasileiro” sobre o custo de seus investimentos no país, costumam estabelece-lo em 34% dos lucros projetados (soma das alíquotas do IRPJ e da CSLL), pois entendem ser este o custo efetivo da tributação incidente sobre seus lucros, sem qualquer distinção entre as duas modalidades.

Assim, em se tratando de texto de uma Convenção com um país estrangeiro, o termo “imposto”, a depender das circunstâncias e o momento em que foi celebrado, deve ser interpretado como “tributo”, razão pela qual o voto aduziu que o fato de a CSLL não pertencer à espécie tributária dos “impostos”, segundo a lei brasileira, não é razão suficiente para concluir que a ela não é aplicável a Convenção.

Da mesma maneira, para os fins da Convenção, a diferença do destino do produto da arrecadação de um tributo não é relevante para definir sua identidade ou substancial semelhança com um novo tributo.

Ainda de acordo com o voto, a Convenção tem como escopo evitar a dupla tributação, impedindo que ambos os países tributem uma mesma hipótese de incidência ou, ao menos, mitigando os efeitos de uma eventual simultaneidade de pretensões tributárias. No caso do tratado com o país vizinho, os impostos visados são aqueles incidentes sobre a renda, lucro

e ganhos, inexistindo qualquer menção que vincule os tributos discriminados ao destino do produto da arrecadação.

Em conclusão, o relator sustenta que mesmo admitindo-se que sob a ótica da destinação do produto da arrecadação as modalidades tributárias são diferentes, na medida em que a arrecadação da CSLL é orientada ao financiamento do sistema de seguridade social nacional e, a do IRPJ, é desprovida de destinação específica, também é de se reconhecer que a hipótese de incidência e a base de cálculo de ambas as espécies são substancialmente semelhantes, pois ambas são fixadas a partir do lucro líquido contábil da pessoa jurídica.

Sob outro enfoque, o voto ressalta a importância do momento em que a convenção é celebrada para identificação dos tributos nela abrangidos.

Caso os Estados Contratantes tenham celebrado uma convenção antes da instituição de um novo tributo, ele pode vir a ser contemplado pelo acordo, conforme esteja amoldado aos pressupostos delineados pela cláusula que trata de identidade ou substancial semelhança, presente na Convenção Modelo da OCDE, comumente adotada por seus membros e por países não pertencentes à Entidade, tal como o Brasil.

No caso das relações do Brasil com estados estrangeiros, se uma convenção foi celebrada posteriormente à instituição da CSLL, é forçoso concluir que os Estados Contratantes, uma vez cientes da existência desse novo tributo incidente sobre uma base de cálculo semelhante ao do IRPJ, se quisessem que a contribuição estivesse abrangida pelo acordo, certamente já teriam consignado em seus termos tal pretensão, evitando-se dúvidas futuras quanto a sua aplicação.

Aqui, a tributação pela CSLL ocorreu em controladas domiciliadas na Argentina, Canadá e México.

Em relação à Argentina, a Convenção foi aprovada pelo Decreto 76.975/1976 quanto ainda não existia a CSLL. A Convenção com o Canadá foi aprovada pelo Decreto nº 92.318/86. Com base nas ideias expostas, em relação a esses dois Estados deve-se entender que a Convenção abrange a CSLL.

Nesses termos, deve ser cancelada a exigência da CSLL em relação aos resultados auferidos pelas controladas Sipar Gerdau Inversiones e Gerdau Ameristell Corporation.

Já a Convenção com o México foi aprovada pelo Decreto nº 6.000/2006, com a CSLL plenamente inserida no ordenamento jurídico. Nesse caso, deve ser mantida a exigência da contribuição relativamente à controlada Gerdau GTL México.

Passa-se agora à análise dos argumentos quanto à iliquidez da exigência.

Em relação ao resultado da controlada Zuliana, a data de aquisição da participação não afeta a apuração do imposto devido. Não há previsão para a proporcionalidade suscitada pela defesa, sendo irrelevante a composição societária anterior eis que a aquisição implica na assunção dos direitos e deveres da adquirida.

No que concerne às controladas indiretas, a defesa faz considerações quanto à natureza do resultado por elas obtido e tributado no procedimento fiscal ora sob exame. Como as demonstrações financeiras dessas empresas são elaboradas de acordo com as normas da legislação comercial do país de domicílio não há como se fazer um juízo quanto a esse teor.

Por exemplo, a recorrente solicita que a Convenção Brasil–Chile seja considerada perante o resultado da controlada indireta Axol AS eis que seu resultado decorre da equivalência patrimonial junto à controlada INDAC domiciliada no Chile. Não cabe ao Fisco adentrar a esse nível de detalhamento que só seria viável por uma auditoria, impossível na prática, na empresa chilena. Assim, prevalece a circunstância de que o resultado tributado pertence a uma empresa tributada no Uruguai (Axol), ao desamparo de qualquer Convenção.

Nessa mesma ótica, não há como computar os prejuízos fiscais apurados pela GTL Equity Investments na controladora Aramac, pois não integram o resultado dessa última e careceriam de verificação específica quanto à possível compensação dentro da própria empresa onde foram gerados, pois a legislação manifesta-se nesse sentido. Pelo documentos juntados aos autos pela recorrente vê-se que foi exatamente esse o procedimento da empresa nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005. Não há informação precisa relativamente aos anos de 2006 e 2007, mas o Fisco anexou documentos que indicam a apuração de lucro nesses períodos. Assim, se o padrão foi mantido, a empresa pode ter compensado esses lucros com o saldo de prejuízos remanescente em 2005.

Quanto ao pedido de dedução do imposto pago no exterior, não concordo com o posicionamento da decisão recorrida que deixou de analisar as razões de defesa por entender pela aplicação do prazo limite de dois anos para essa compensação, estabelecido na legislação de competência.

Conforme jurisprudência desta turma julgadora, a limitação temporal para compensação do imposto de renda pago no exterior limitava-se às hipóteses em que o contribuinte poderia antecipar o oferecimento à tributação, no Brasil, dos lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas. Com isso, a legislação possibilitava aos contribuintes que, antecipando a tributação dos lucros auferidos no exterior, antes mesmo de sua disponibilização, pudesse compensar o imposto de renda pago no exterior, desde que a inclusão de tais rendimentos nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL se dessem no máximo após dois anos de sua auferição.

Tal limitação passou a inexistir após os lucros auferidos por coligadas e controladas serem considerados automaticamente disponibilizados na data em que o respectivo balanço for apurado.

Assim, é imperioso concluir que, se o fato de a legislação passar a prever que a disponibilização do lucro das controladas e coligadas se dá automaticamente na data do balanço em que tiver sido apurado tem o condão de afastar a aplicação da limitação temporal para compensação do imposto pago no exterior, tal exegese, por decorrência, aplica-se automaticamente ao imposto pago no exterior por filiais e sucursais, uma vez que, desde o advento da Lei nº 9.532, de 1997, os lucros de filiais e sucursais já eram considerados disponibilizados na data do balanço em que foram apurados.

Superada tal questão, saliento que não serão analisadas as razões de defesa concernentes às controladas Sipar Gerdau Inversiones e Gerdau Ameristel Corporation, trazidas no recurso voluntário, eis que a exigência para elas referia-se apenas à CSLL e foi cancelada, conforme exposto em momento anterior deste voto.

Quanto à documentação trazida na impugnação, no que seria em tese passível de compensação foram apresentados algumas planilhas e documentos apenas da empresa Gerdau Laísa. Tratam-se principalmente de várias fichas que representariam a declaração de

impostos da empresa com informação do que o valor pago. Não consegui visualizar o que seria o documento de arrecadação ou outro elemento reconhecido pelo órgão fiscal arrecadador que reconhecesse o pagamento no valor suscitado. Registre-se que os documentos não foram traduzidos o que dificulta sua interpretação, circunstância essa que poderia ser mitigada com apresentação de laudo emitido por empresa idônea atestando o pagamento e a sua não utilização em outras compensações.

Dessa forma, não é possível acatar o pleito.

Em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício, é tema que adquiriu relevância neste Colegiado em vista de julgamentos recentes que poderiam direcionar a jurisprudência para a não incidência do acréscimo sob exame.

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

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

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

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

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

(.....)

Em primeiro lugar, a acepção da palavra crédito deve ser feita em consonância com o fato de que após o lançamento de ofício a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Não há base para a segregação almejada, pois a obrigação tributária principal é composta tanto pelo tributo como pela penalidade pecuniária. Não se quer dizer que a norma equipare penalidade pecuniária a tributo pois, por definição, esse último não tem natureza de sanção.

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

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

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

especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

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

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

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

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

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

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

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

Ainda que a discussão envolva, precipuamente, fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, cabe um resumo cronológico da questão com vistas a uma análise mais abrangente, começando pelo Decreto-Lei nº1.736/1979 (todos os destaques foram acrescidos):

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

(.....)

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

(....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O que a Medida Provisória nº. 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº. 10.522, de 2002) fez foi regular a situação dos débitos relativos a fatos geradores até 31/12/1994 que, por não terem sido pagos ou parcelados, continuavam sendo controlados e apurados em Ufir, ao mesmo tempo em que determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1997, os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994 seriam lançados em Reais. E determinou também que, a partir de 1º de

e acrescidos de juros de mora de 1% ao mês, e, a partir de 1º de janeiro de 1997 não mais sofreriam correção monetária, passariam a incidir juros de mora com base na taxa Selic.

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

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

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

Do até aqui exposto, parece-me ter ficado patente a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996 ainda que se considere, o que não é meu caso saliente-se, que as disposições do art. 161, do CTN seriam insuficientes para autorizar essa cobrança.

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

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

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

Assim, vejamos Carlos Maximiliano<sup>1</sup> (todos os destaques não são do original):

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

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

Autenticado digitalmente em 11/12/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/12

/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica onde se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício. Esse fato não pode ser visualizado com a mera leitura isolada dos dispositivos, mas é facilmente percebido quando se examina conjuntamente os artigos 44 e 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. O primeiro, prescreve que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o

caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.

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

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

(.....)

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

O dispositivo supra transcrito expõe em definitivo a fragilidade da interpretação do texto sob o aspecto exclusivamente gramatical. Aqui, a exceção estabelecida no § 3º deixa claro que o *caput* do art. 950, bem como de sua matriz legal o *caput* do art. 61, da Lei nº 9.430/96, englobam a multa de ofício.

Em termos jurisprudenciais, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício<sup>2</sup>:

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

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

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

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

**4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa." (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des.**

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

Autenticado digitalmente em 11/12/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/12/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2<sup>a</sup> T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).*

Confira-se o voto do Relator:

*"Não merece acolhida a tese da apelante.*

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

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

*Ou seja, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.*

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

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

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

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

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

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

*Ante o exposto, nego provimento ao apelo."*

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

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

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

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

*3. Recurso especial não provido.*

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

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

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

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

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

Em resumo da minha explanação, encaminho meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso exclusivamente para cancelar a exigência da CSLL em relação às controladas Sipar Gerdau Inversiones e Gerdau Ameristeel Corporation.

Leonardo de Andrade Couto - Relator