



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

**Processo n°** 16643.000118/2010-92  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-01.630 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2012  
**Matéria** IRRF  
**Recorrente** EMBRAER-EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA e FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** DRJ-SÃO PAULO/SP I

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 29/06/2005, 29/08/2005, 29/09/2005, 13/10/2005, 19/10/2005, 24/11/2005, 29/11/2005, 15/12/2005, 16/12/2005, 21/12/2005, 23/12/2005, 04/01/2006, 12/01/2006, 24/01/2006, 02/02/2006, 15/02/2006, 21/02/2006, 07/03/2006, 22/03/2006, 29/03/2006, 11/04/2006, 20/04/2006, 10/05/2006, 23/05/2006, 30/05/2006, 01/06/2006, 06/09/2006, 28/09/2006, 19/12/2006

Ementa: DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Os órgãos julgadores não estão obrigados a examinar todos os argumentos levantados pela defesa, bastando que as decisões proferidas estejam devida e coerentemente fundamentadas. Não há falar em nulidade da decisão de primeira instância quando esta atende aos requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto nº. 70.235, de 1972.

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

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. Há previsão legal para a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício, exigida isolada ou juntamente com impostos ou contribuições, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

IRRF. REMESSA DE RECURSOS A CONTRIBUINTE RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA. ALÍQUOTA APLICÁVEL. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física e jurídica residente ou domiciliada no exterior estão sujeitas à incidência na fonte. Se o beneficiário é residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por

cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a alíquota aplicável é de vinte e cinco por cento.

IRRF. COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO. Tendo a Contribuinte logrado comprovar que parte do imposto exigido por meio de auto de infração já fora recolhido, afasta-se a exigência correspondente a esta parte.

Preliminar rejeitada.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao Recurso de Ofício. Relativamente ao Recurso Voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade da decisão de Primeira Instância e, no mérito, pelo VOTO DE QUALIDADE, DAR PROVIMENTO PARCIAL para excluir da exigência o valor de R\$ 251.051,82. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad, Rodrigo Santos Masset Lacombe e Eivanice Canário da Silva (Suplente Convocada), que davam provimento parcial para excluir da exigência o imposto, a multa de ofício e os juros de mora posteriores à data do recolhimento do IRPJ. O Conselheiro Rodrigo Santos Masset Lacombe fará declaração de voto.

Assinatura digital  
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente

Assinatura digital  
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

EDITADO EM: 12/07/2012

Participaram da sessão: Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Eduardo Tadeu Farah, Rodrigo Santos Masset Lacombe, Gustavo Lian Haddad e Eivanice Canário da Silva (Suplente Convocada).

## Relatório

EMBRAER-EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA interpôs recurso voluntário contra acórdão da DRJ-SÃO PAULO/SPO I (fls. 4347) que julgou procedente em parte lançamento, formalizado por meio do auto de infração de fls. 208/263, para exigência de Imposto de Renda na Fonte – IRRF, no valor de R\$ 92.072.075,32, acrescido de multa de ofício e de juros de mora, perfazendo um crédito tributário total lançado de R\$ 205.101.114,36.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/08/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 21/08/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 29/11/2012 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/03/2013 por RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE

Impresso em 28/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A infração que ensejou o lançamento foi a falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte - IRRF sobre rendimentos de domiciliados no exterior, conforme detalhadamente descrito no Termo de Verificação Fiscal que integra o auto de infração.

Segundo o relatório fiscal, a Contribuinte fez pagamentos à empresa ECC Insurance, nos anos de 2005 e 2006, no valor aproximado de R\$ 280.000.000,00, sendo que nos contratos de câmbio foram informados como naturezas das operações o código 25102-50-0-95-90, "SEGURO-DEMAIS SEGUROS E PRÊMIOS", tendo sido alterado, posteriormente, quando a Contribuinte já estava sob ação fiscal, para o código 25205-50-0-95-90, "SEGURO-RESSEGURO COLOC. NO EXT-PREMIOS"; ainda conforme o relatório fiscal, a ECC possuía vínculo estreito com a Embraer e tinha sua atuação voltada para a prestação de garantias contra contingências relacionadas às garantias financeiras.

Reproduzo a seguir a descrição dos fatos, que faz um histórico da contratação:

*Primeiramente, em dezembro de 2001, através do documento FSE-535/2001, o então gerente de seguros da Embraer, o Sr. Carlo Cesar Carvalho, solicita ao Diretor Técnico do IRS autorização para verificar, no exterior, a "existência, funcionamento e viabilidade do Seguro Garantia para Valor Residual em Operações de Leasing".*

*O documento DICOM-088/2001 e DITEC-238/2001 responde ao pleito, concedendo, através dos Diretores Comercial e Técnico do IRB, a autorização pleiteada desde que não fosse gerado nenhum tipo de compromisso referente à desejada cobertura.*

*Em 13 de agosto de 2002, a Embraer encaminhou o documento FSE-224/2002 aos já citados diretores do IRB com as seguintes revelações:*

*...informamos que após consultas feitas aos seguradores/resseguradores internacionais sobre a disponibilidade de cobertura para as obrigações assumidas nos contratos de venda/financiamento de aeronaves, garantindo o valor residual das mesmas durante o período de tal operação, bem como garantias financeiras de primeiras perdas no caso de inadimplemento do financiado e/ou devolução das aeronaves, obtivemos o seguinte resultado:... (grifo nosso).*

*Grifamos o texto acima de forma a destacar que a intenção da Embraer era contratar coberturas (seguros) para garantir valores residuais de aeronaves e eventuais obrigações financeiras.*

*Continuando a transcrição:*

*"(...)*

*Existem poucos interessados no mercado internacional segurador/ressegurador para garantir tais riscos; e os custos apresentados por este poucos interessados, correspondiam praticamente 100% do Limite Máximo de indenização*

*oferecido, tornando impraticável a contratação desta modalidade de seguro.*

*Outra alternativa analisada e considerada viável foi a criação de uma seguradora cativa, totalmente integralizada nos balanços da Embraer para assumirmos 100% do risco.(...)"*

*O último parágrafo traz a já abordada criação da ECC Insurance por parte da Embraer. Cabe ressaltar que, quando intimada, a Embraer nunca fez menção sobre a ECC ser sua seguradora cativa e, tampouco justificou a reorganização empresarial efetuada para que esta operação fosse realizada.*

*A opção em assumir 100% do risco em um País com tributação favorecida, não condizente com a intenção inicial da empresa, também não foi abordada ou esclarecida à fiscalização.*

*Mais à frente temos:*

*"(...)Assim sendo, estamos efetuando em Grand Cayman, Cayman Islands, a abertura da ECC Insurance & Financial Company Limited.*

*Face ao acima exposto e considerando a impossibilidade de seguradoras estarem garantindo o risco em questão (anexo cartas da AGF Brasil Seguros, Chubb do Brasil Cia. de Seguros e Zurich Brasil Seguros evidenciando tal fato), solicitamos autorização dessa empresa para contratarmos Seguro Garantia de Obrigações Contratuais - Valor Residual (incluindo as primeiras perdas do financiador) junto à ECC Insurance .& Financial Company Limited, nos moldes do "Cover Note" em anexo.*

*(...)"*

*O último parágrafo do texto nos leva a algumas indagações. Se a operação foi interpretada pela empresa como um Resseguro e, no campo tributário, de fato, o foi, por que a Embraer buscou realizar a operação com seguradores no Brasil? Por que não buscou o resseguro com o IRB, então detentor do monopólio do mercado em questão no Brasil?*

*Antes que possamos responder, passaremos aos próximos documentos. A CI-SECRE nº 378/2002 de 19/08/2002 informa do registro na ata da 33ª Reunião da Diretoria a autorização para a operação solicitada pela Embraer.*

*Por fim, o ofício DICOM-049/2002 e DITEC-136/2002 comunica à Embraer da decisão:*

*"(...)por se tratar de cobertura não disponível no País, este Ressegurador decidiu autorizar a contratação do seguro em referência diretamente no exterior, observados os termos e condições indicados na cover note emitida pela ECC..."*

*A partir deste parágrafo podemos certamente inferir uma resposta simples à indagação feita anteriormente: O IRB, Ressegurador e Regulamentador do mercado brasileiro à época,*

*define a operação como seguro e, em nenhum momento usa o termo resseguro.*

*Também podemos compreender que o referido Instituto determina que o referido seguro seja realizado nos termos da "cover note", que analisaremos a seguir.*

*A Apólice 2002-1-02*

*A "cover note", emitida antes da respectiva apólice (2002-1-02), contém a identificação das partes, o tipo do seguro, a descrição da cobertura, a lista das aeronaves contratadas e outras informações. A cobertura contratada pela Embraer está descrita nos itens 1, 2 e 3 da seção de Condições - "Conditions" - sendo a cobertura sobre a garantia de valor residual a principal delas.*

*A cobertura sobre a Garantia de Valor Residual, "Residual Value Guarantee", conforme descrito, tem como o objetivo cobrir eventuais perdas financeiras nas quais o segurado deva incorrer quando o valor da aeronave for menor do que o garantido.*

*Para melhor entendermos a "Garantia de valor residual", extraímos o seguinte texto do documento Demonstrações Financeiras de 2003, página 52:*

*"(...)A Garantia de Valor Residual fornece a terceiros um valor específico do ativo garantido, geralmente, ao final do contrato de financiamento. No caso de uma redução no valor de mercado do ativo vinculado, a Empresa deverá suportar a diferença entre o valor específico garantido e o valor justo de mercado. A exposição da Empresa é minimizada pelo fato de que, para poder se beneficiar da garantia, a parte garantida deve retornar o ativo vinculado em condições específicas. O valor garantido tipicamente varia de 18% a 25% do preço de venda do 10º ao 15º ano após a entrega. A Administração, com base em avaliação de terceiros, entende que o valor mínimo residual atualmente pode exceder o valor de avaliação de algumas aeronaves já entregues. Entretanto, a Administração acredita que, considerando o potencial de recuperação do mercado e a melhoria de condições de financiamento no prazo de 15-16 anos, não incorrerá em perda relevante.*

*A Empresa efetua pagamentos de prêmios para sua controlada de seguro cativo para assumir tais obrigações. O montante do prêmio é considerado suficiente para cobrir as estimativas da Empresa de pagamentos futuros, que poderá incorrer como parte do cumprimento de suas obrigações de garantia.(...)"*

*A apólice celebrada, nos termos da cover note, oficializa a cobertura de seguro. Os valores, as parcelas de pagamento, os valores de indenização, as aeronaves objeto do mesmo e os respectivos endossos corroboram o montante pago a ECC.*

*Portanto, os pagamentos referem-se à amortização de uma dívida decorrente da contratação de seguros junto à pessoa jurídica domiciliada no exterior.*

Concluiu a autoridade lançadora que a operação realizada com a ECC não se caracteriza como resseguro, mas como seguro, ficando afastada a aplicação do art. 26 da Medida Provisória 2.158-35/2001. A autoridade lançadora ressaltou, ainda, que a apuração do imposto deveria ser feita em conjunto com as demais remessas de recursos ao exterior, de mesma natureza.

Também foi apurado recolhimento a menor de IRRF referente a remessas feitas para a Companhia de Seguros de Crédito Comercial (Crediseguro), sediada na Colômbia. Da mesma forma, a diferença com relação a este item foi apurada em conjunto com as demais remessas.

Ainda segundo o relatório fiscal foram apuradas remessas feitas a Sumitomo Mitsui Banking Corp., a título de seguros, sem que tenha sido recolhido o IRRF correspondente; que os valores referentes ao seguro foram remetidos juntamente com valores correspondentes a juros, mas foi recolhido apenas o IRRF referente aos juros, à alíquota de 12,5%.

A Contribuinte impugnou o lançamento e alegou, em síntese, que, embora não seja formalmente uma seguradora acaba por atuar como tal, devido aos tipos de coberturas oferecidas a seus clientes e financiadores, que apresentam todas as características de seguro; que, embora sem tal qualificação, mas em face da necessidade de diluição dos riscos assumidos, acaba por atuar como cedente de riscos, isto é, contratante de resseguro, quando contrata com terceiro a cobertura de parte dos riscos assumidos; que, conseqüentemente, deve ser reconhecido o acerto do tratamento tributário atribuído pela Impugnante às remessas de rendimentos à empresa ECC Insurance, no exterior, que de fato têm natureza de prêmio de resseguro, sendo, portanto, aplicável a redução de base de cálculo prevista no artigo 26 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e insubsistente a autuação.

A Recorrente insiste que cobra prêmio de seguro para aceitação dos riscos de seus clientes e financiadores, embora reconheça que não é usual a segregar-se o valor da aeronave do valor das garantias oferecidas no contrato de compra, venda e financiamento, por razões negociais, e que parcela desses prêmios foi utilizada como prêmio de resseguro, pago à ECC Insurance a fim de que esta, como resseguradora, assumisse de forma secundária os riscos (preponderantemente em moeda estrangeira) inicialmente cobertos pela Empresa; que, portanto, o argumento da suposta ausência de prêmio e seu repasse parcial à resseguradora não pode ser utilizado como fundamento, pela Fiscalização, para descaracterizar as remessas realizadas como sendo prêmios de resseguro.

Afirma que as autoridades fiscais basearam-se apenas nos aspectos formais dos contratos de seguro/resseguro; que se tivessem seguido a orientação atual da Receita Federal do Brasil e do CARF, de se atentar para a essência das transações, teria percebido, com base nos esclarecimentos apresentados durante a fiscalização, que as remessas realizadas à ECC tinham natureza de prêmio de resseguro, não sendo cabível a cobrança de qualquer diferença de IRRF.

Aduz a Impugnante também que, ainda que se tratasse no caso de remessas ao exterior de prêmio de seguro, teria que ser dado o mesmo tratamento conferido dos prêmios de resseguro (incidência do IRRF à alíquota de 15% — 25% apenas para beneficiário domiciliado em país com tributação favorecida —, com redução da base de cálculo a 8% do prêmio, nos termos do artigo 26 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), já que não há

qualquer diferença entre a natureza de rendimento parcial do prêmio de resseguro e do prêmio de seguro. Argumenta que, do contrário, seria inviável a incidência do IRRF sobre prêmios de seguro remetidos ao exterior.

Sustenta também que o fato de ter feito remessas de prêmios de resseguro à sua controlada indireta ECC Insurance, domiciliada nas Ilhas Cayman, e tê-las submetido à incidência do IRRF com base na alíquota efetiva de 2%, não teve o objetivo de trazer uma economia tributária, o que, de fato, não trouxe; isto porque – acrescenta – sendo a ECC Insurance sua controlada indireta, os eventuais lucros auferidos por esta empresa, no exterior, acabariam por ser, de uma forma ou de outra, adicionados aos seus lucros no País, e tributados pelo IRPJ e pela CSLL às alíquotas conjuntas de 34%, nos termos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. A Impugnante reconheceu, porém, ter classificado indevidamente, como se prêmios de resseguro fossem, algumas remessas realizadas às empresas Credisseguro e ao Banco Sumimoto, no exterior, que tinham de fato natureza de prêmios de seguro, e procedeu ao recolhimento das diferenças do IRRF exigido referente a essas operações.

Por fim, a Impugnante afirma que, ao quantificar o montante de IRRF originalmente recolhido em relação às remessas fiscalizadas, o agente fiscal teria deixado de descontar do valor do principal apurado como diferença devida, o montante de R\$ 3.549.142,36 que teria sido recolhido à época das remessas com a utilização do código 0422, e pede que este valor seja excluído da autuação, com os decorrentes impactos nos juros e na multa.

O Impugnante também se insurgiu contra a multa de ofício e os juros calculados com base na taxa Selic, referindo-se especificamente aos juros calculados sobre a multa de ofício, que diz serem indevidos.

A DRJ-SÃO PAULO/SPO I julgou procedente em parte o lançamento para excluir da exigência parte do crédito tributário, conforme detalhadamente descrito no voto condutor do acórdão, tudo com base nas considerações a seguir resumidas. Observou, inicialmente, que o litígio se instaurou apenas quanto ao IRRF sobre as remessas feitas em favor da ECC Insurance & Financial Company Limited e a outros beneficiários, com insuficiência de recolhimento do IRRF.

Sobre o mérito da questão, afirma que o legislador conferiu um tratamento diferenciado à atividade de resseguro e que, portanto, o cerne da questão para o deslinde do processo seria a verificação da observância ou não dos requisitos legais para o enquadramento das operações em apreço nas regras definidas pela legislação tributária para a incidência tributária, no caso de resseguro. Refere-se ao art. 757 do Código Civil, que define a atividade de seguro, e invoca os artigos 24 e 73 do Decreto-lei nº 73, de 1966 que estabelecer os requisitos para o exercício da atividade de seguradora, e que seriam, em sínteses, dispor de autorização expressa para tanto e a proibição do exercício de qualquer outra atividade, e conclui que a Contribuinte não preenche nenhum dos dois requisitos. Observa, quanto a este ponto, que a exigência desses requisitos não é mera formalidade, mas uma condição essencial para o exercício da atividade, e, portanto, a Fiscalização tributária não poderia ignorá-la.

DRJ-SÃO PAULO/SPO I observou ainda que se os fabricantes oferecem aos compradores de seus produtos garantias contra determinados riscos, tais coberturas não são consideradas seguros e não podem receber o tratamento tributário previsto para esse tipo de negócio. Registra que sequer ficou demonstrado que, efetivamente, foram celebrados os mencionados contratos de seguro entre a Embraer e os compradores de seus produtos, nem o

recebimento dos respectivos prêmios; que os documentos 5 e 6, juntados pela autuada, com a finalidade de provar suas alegações, são cópias de cartas-contrato que trazem previsão de remuneração na hipótese de uma eventual contratação dessas garantias, conforme informa a própria contribuinte nos itens 55 e 56 da peça impugnatória; que no contrato firmado com a JETBLUE, não há previsão explícita para a garantia RVG, mas há a cobrança de um prêmio de US\$ 400,000 para o caso de o adquirente optar pela garantia FLDG4. Portanto, – prossegue – se a Impugnante demonstrou que ofertou garantias aos compradores de suas aeronaves, não juntou documentos que comprovassem que essas garantias foram de fato contratadas como seguro.

Ainda quanto a este ponto, a DRJ faz referência a informações coletadas pelo Auditor-Fiscal Autuante junto ao IRB — BRASIL RESSEGUROS S/A, sociedade de economia mista controlada pela União e vinculada ao Ministério da Fazenda e que detinha à época da celebração da apólice 2002-1-002, que gerou as remessas ao exterior em discussão, o monopólio no mercado de resseguros no Brasil. Sobre as outras remessas, concluiu que era devido o imposto, uma vez caracterizada a falta ou insuficiência da retenção e recolhimento do mesmo, sendo devido, inclusive, o reajustamento da base de cálculo.

A DRJ acolheu parcialmente a alegação da defesa quanto ao desconto de valores que teriam sido recolhidos com código de receita diverso, excluindo esses valores da autuação, conforme detalhadamente demonstrado no voto condutor do acórdão recorrido.

Finalmente, sobre a multa de ofício e os juros de mora, a DRJ entendeu devidas as exigências, destacando que há previsão legal expressa para tanto, inclusive, quanto à incidência dos juros sobre a multa de ofício.

A DRJ-SÃO PAULO/SPO I recorreu de ofício de sua decisão nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

A Contribuinte tomou ciência da decisão de primeira instância em 09/02/2011 (fls. 4372) e, em 04/03/2011, interpôs o recurso voluntário de fls. 4375/4402, no qual reitera, em síntese, as alegações e argumentos da impugnação, assim resumidos pela própria recorrente:

*(i) Embora não seja formalmente caracterizada como seguradora, dadas as características das garantias oferecidas a seus clientes e financiadores, obrigações que apresentam todas as características de seguro, a Recorrente acaba por atuar como seguradora. Da mesma forma, embora sem tal qualificação, em face da necessidade de diluição dos riscos assumidos, acaba por atuar como cedente de riscos, isto é, contratante de resseguro, quando contrata com terceiro a cobertura de parte dos riscos assumidos.*

*(ii) Consequentemente, deve ser reconhecido o acerto do tratamento tributário atribuído pela Recorrente às remessas de rendimentos à empresa ECC Insurance no exterior, que de fato têm natureza de prêmio de resseguro, sendo, portanto, aplicável a redução de base de cálculo prevista pelo artigo 26 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, e insubsistente a autuação.*

*(iii) Ficou demonstrado que a Recorrente cobra prêmio de seguro para aceitação dos riscos de seus clientes e financiadores, embora não seja usual a segregação entre o valor*

da aeronave e o valor das garantias oferecidas, no contrato de compra, venda e financiamento, por razões negociais. Por outro lado, parcela desses prêmios foi utilizada como prêmio de resseguro, pago à ECC Insurance a fim de que esta, como resseguradora, assumisse de forma secundária os riscos (preponderantemente em moeda estrangeira) inicialmente cobertos pela Empresa.

Portanto, o argumento da suposta ausência de prêmio e seu repasse parcial resseguradora não pode, em hipótese alguma, ser utilizado como fundamento, pela Fiscalização, para descaracterizar as remessas realizadas como sendo de prêmios de resseguro.

(v) Apenas aspectos formais dos contratos de seguro/resseguro levaram a autoridade fiscal a autuar a Recorrente. Caso esta tivesse seguido a orientação atual da Receita Federal do Brasil e do CARF, de atentar para a essência das transações, teria percebido, com base nos esclarecimentos apresentados durante a fiscalização, que as remessas realizadas a ECC de fato tinham natureza de prêmio de resseguro, não sendo cabível a cobrança de qualquer diferença de IRRF, já que foram corretos a classificação e o cálculo realizado pela empresa.

(vi) Espera a Recorrente que este E. CARF se mantenha fiel à orientação atualmente vigente, que no caso concreto se mostra adequada e justa, de fazer prevalecer a substância das operações praticadas, sustentada no acervo probatório trazido aos autos e não aspectos meramente conceituais, atentando-se para a natureza de prêmio de resseguro das remessas efetuadas, e a correção dos procedimentos adotados pela Recorrente.

(vii) Ainda que se estivesse tratando, na hipótese sob análise, de remessas ao exterior de prêmios de seguro, o mesmo tratamento dos prêmios de resseguro teria que ser atribuído (incidência do IRRF à alíquota de 15% — 25% apenas para beneficiário domiciliado em país com tributação favorecida —, com redução da base de cálculo a 8% do prêmio, nos termos do artigo 26 da Medida Provisória nº 2.158-35/01), já que não há qualquer diferença entre a natureza de rendimento parcial do prêmio de resseguro e do prêmio de seguro. Do contrário, inviável seria a incidência do IRRF sobre prêmios de seguro remetidos ao exterior.

(vii) O fato de ter feito remessas de prêmios de resseguro a sua controlada indireta ECC Insurance, domiciliada nas Ilhas Cayman, e tê-las submetido à incidência do IRRF com base na alíquota efetiva de 2%, não teve como objetivo, e de fato não trouxe à Recorrente qualquer economia tributária. Isso porque, sendo a ECC Insurance sua controlada indireta, os eventuais lucros auferidos por esta empresa, no exterior, acabariam por ser, de uma forma ou de outra, adicionados aos seus lucros no País, e tributados pelo IRPJ e pela CSLL, às alíquotas conjuntas de 34%, nos termos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-

*(ix) Com relação aos recolhimentos de IRRF efetuados em código incorreto pela Recorrente, a r. DRJ-SP1 analisou a documentação juntada na Impugnação e excluiu da autuação o montante principal de R\$ 3.052.093,53. A Recorrente juntou documentos adicionais, que pede sejam recebidos por este E. CARF, a fim de demonstrar que alguns valores entendidos pela autoridade julgadora de primeira instância como não recolhidos de fato o foram. Estes valores deverão seguir o mesmo destino, sendo excluídos da autuação, com os decorrentes impactos em juros SELIC e na multa de 75% correspondente, já que haviam sido devidamente pagos pela Recorrente, conforme demonstraram os documentos juntados aos autos.*

*(x) Por fim, a Recorrente rechaça, também, veementemente, a cobrança de multa de ofício de 75% e de juros SELIC que lhe foi imputada no Auto de Infração, manifestando-se também absolutamente contrária à exigência de juros SELIC sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal nesse sentido.*

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao recurso voluntário (fls. 4472/4507) em que sustenta, em síntese, que, segundo a definição do Código Civil, uma condição básica para a realização do contrato de seguro é o de que o segurador seja uma “entidade para tal fim legalmente autorizada”; que, portanto, o seguro é uma modalidade típica de contrato, e não basta o oferecimento de garantia por um risco para caracterizá-lo; que, no caso, a Recorrente não está legalmente autorizara a atuar como seguradora.

Especificamente sobre o resseguro, observa que este se realiza entre duas seguradoras, o que também não seria o caso. E contra o argumento de que a Recorrente assumiria riscos ao dar garantias, afirma que “a prevalecer tal raciocínio, todos os contribuintes que fabriquem produtos de consumo de elevado valor também poderiam ser considerados “seguradores -, uma vez que também oferecem garantias inerentes às operações de compra e venda aos seus clientes”.

Sobre a referência ao art. 26 da MP nº 2.158-35/2001, a PFN observa que o dispositivo refere-se expressamente a operações de resseguro, e anota que o dispositivo veicula um benefício fiscal, e argumenta que não se poderia dar a ele uma “interpretação alargada”, quando o legislador não o fez expressamente; que eventual silêncio do legislador não poderia ser interpretado como permissão para a extensão do benefício a situações não abrangidas pela lei.

Sobre a jurisprudência do CARF invocada pelo Recorrente, segundo a qual se desconsidera aspectos formais dos atos e negócio em favor da substância, a Fazenda Nacional observa que os casos referidos tratam de situações diversas, envolvendo a realização de negócios simulados, não aplicável ao caso.

Sobre as alegadas diferenças de IRRF recolhido e que não foi acatada pela DRJ, a PFN sustenta a preclusão posto que os elementos de prova deveriam ter sido apresentados na impugnação.

Sobre a incidência de juros sobre a multa de ofício, sustenta, com base na análise da legislação aplicável, especialmente os artigos 161, § 1º do CTN, 44, § 1º e 61, § 3º das Lei nº 9.430, de 1996, que a exigência tem previsão legal expressa.

Finalmente, sobre os juros calculados com base na taxa Selic, sustenta que se trata de exigência para a qual há previsão legal expressa.

É o relatório.

**Voto**

#### Recurso de ofício

O Recurso de ofício atende aos pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

#### Fundamentação

Como se colhe do relatório, a matéria objeto do recurso de ofício cinge-se a parte do crédito objeto da autuação em relação à qual a decisão de primeira instância acolheu a alegação da defesa de que o imposto exigido fora recolhido com código de receita incorreto, conforme detalhadamente demonstra no voto condutor do acórdão recorrido.

Trata-se de questão de fato, facilmente verificável, conforme se pode constatar dos trechos a seguir reproduzidos do voto condutor do acórdão recorrido em que a questão foi apreciada:

*No dia 29.06.2005, a fiscalizada remeteu à ECC Insurance prêmios de seguro no valor de US\$16,827,039.00 que levariam à apuração de IRRF no montante de R\$13.366.277,98. A Impugnante juntou, às fls. 499, um comprovante de pagamento de Darf, sob o código 0473, no valor de R\$49.793,80, efetuado em 29.06.2005, confirmado pela autoridade fiscal em DCTF e nos sistemas eletrônicos de arrecadação (fls. 236). Assim, em face da diferença verificada, foi efetuado o lançamento de R\$13.316.484,27 de IRRF para o fato gerador ocorrido em 29.06.2005.*

*Entretanto, para esta mesma data de pagamento e de ocorrência do fato gerador do IRRF, de 29.06.2005, a Impugnante também apresentou um comprovante de pagamento de Darf de R\$1.069.302,24, mas sob o código 0422 (fls. 498), sendo tal valor idêntico ao IRRF consignado no contrato de câmbio relativo as remessas de US\$16,827,039.00 de fls. 579, a título de prêmios de seguro, cuja base de cálculo foi indevidamente calculada como se de resseguro fosse, sendo que nessas duas situações, o código de receita é o 0473.*

*Assim, houve um recolhimento do IRRF indevidamente sob o código 0422, razão pela qual o valor de R\$1.069.302,24 deve ser deduzido do lançamento do IRRF referente ao código 0473 do dia 29.06.2005.*

*A contribuinte aponta duas remessas efetuadas no dia 29.09.2005, sujeitas à incidência do IRRF sob o código 0473, mas que fora recolhido mediante o Darf consolidado para o código 0422 (fls. 841). O primeiro pagamento apontado foi feito à Airclaims (fls. 845/850), cujo contrato indica se tratar de remuneração decorrente de prestação de serviço de pesquisa e consultoria para o mercado da indústria aeronáutica em vários países. Esse serviço não se trata de assistência técnica especializada que ensejaria o recolhimento pelo código 0422.*

*Assim, é de se considerar o pagamento como sujeito à retenção pelo código 0473, devendo ser deduzido do lançamento do dia 29.09.2005 o valor de IRRF de R\$29.916,14.*

*Às fls. 889, tem-se o contrato de câmbio relativo às remessas de prêmios de seguro do dia 29.09.2005 A FCC Insurance, onde a contribuinte registrou a base de cálculo indevidamente reduzida e um recolhimento de IRRF de R\$1.430.028,92. Essa remessa sujeita retenção do IR pelo código 0473 e tendo em vista que o autuante não identificou para a ECC Insurance remessas para esta mesma data que poderiam estar sujeitas à retenção do IR pelo código 0422, o valor de R\$1.430.028,92 deve ser deduzido para o lançamento do dia 29.09.2005.*

*As fls. 489 e 939, a contribuinte apresenta planilha e aponta duas remessas do dia 13.10.2005 — à Cambrige Manufactur e Icao — que também corresponderiam a rendimentos sujeitos ao IRRF sob o código 0473. As faturas e contratos de cambio indicam que se trata de contribuições feitas a entidades no exterior e, portanto, são classificadas como renda ou proventos de qualquer natureza, que não se enquadram no código 0422, mas no 0473. O autuante não identificou outras remessas a esses beneficiários para este dia, cujo código de IRRF poderia ser classificado como 0422. Portanto, face ao engano no preenchimento do código do Darf, deve ser deduzido do lançamento do dia 13.10.2005 valor de R\$46.132,65.*

*As fls. 489 e 1109/1115, a contribuinte apresenta planilha, documentos e aponta uma remessa do dia 19.10.2005 à Universal Wheather que corresponderia a rendimentos sujeitos ao IRRF sob o código 0473. As fls. 1211, o contrato de câmbio indica tratar-se de remessa de pagamento de frete de transportes, que não se sujeita à retenção do IR pelo código 0422, mas pelo 0473. O autuante não identificou outras remessas a esse beneficiário para este dia, cujo código de IRRF poderia ser classificado como o 0422, razão pela qual parte do valor do IRRF referente ao Darf de fls. 1113, de R\$51.934,62, deve ser deduzido do lançamento do dia 19.10.2005.*

*As fls. 490 e 1219/1225, a contribuinte apresenta planilha, documentos e aponta uma remessa do dia 15.12.2005 efetuada também à Universal Wheather que corresponderia a rendimentos sujeitos ao IRRF sob o código 0473. As fls. 1434, o contrato de câmbio indica tratar-se de remessa de pagamento de frete de transportes. O autuante não identificou outras remessas a esse beneficiário para este dia, cujo código de IRRF poderia ser classificado como o 0422, razão pela qual parte do IRRF*

referente ao Darf de fls. 1223, de R\$54.259,50, deve ser deduzido do lançamento do dia 15.12.2005.

As fls. 490 e 1543/1549, a contribuinte apresenta planilha, documentos e aponta remessas do dia 21.12.2005 a diversas empresas. As fls. 1550/1665, foram juntados contratos de câmbio e faturas que indicam que as remessas feitas à Embraer Beijing e Embraer Singapore têm natureza de pagamentos relativos a serviços de manutenção de escritório, classificados como proventos em geral, cujo código de receita para o IRRF seria o 0473, mas não o 0422 utilizado pela contribuinte (fls. 1547). Portanto, face ao equívoco no preenchimento do código de receita, R\$ 225.101,50 devem ser deduzidos do lançamento do dia 21.12.2005.

As fls. 490 e 1666/1670, a contribuinte apresenta planilha, documentos e aponta uma remessa do dia 23.12.2005 à Egíderia. Às fls. 1731/1737, foi juntada fatura que indica se tratar de prestação de serviço de pesquisa de mercado, atividade que não é considerada como de assistência técnica, o que afasta o recolhimento do IRRF pelo código 0422. Assim, face ao engano no preenchimento do respectivo Darf (fls. 1671), deve ser deduzido do lançamento do dia 23.12.2005 o valor de R\$42.271,79.

Às fls. 491 e 2549/2555, a contribuinte apresenta planilha, documentos e aponta duas remessas do dia 02.02.2006, cujos IRRF teriam sido recolhidos indevidamente com o código de receita 0422. As fls. 2667/2672, foram juntados fatura e contrato de câmbio que indicam se tratar de contribuições feita a entidade de ensino localizada no exterior e, portanto, são classificadas como renda ou proventos de qualquer natureza, que não se enquadram no código 0422, mas no 0473. Portanto, face ao engano no preenchimento do código do Darf (fls. 2550), deve ser deduzido do lançamento o valor de R\$23.463,53. Às fls. 2683/2686, foram juntados fatura e contrato de câmbio que indicam que a remessa tem natureza de pagamento de aluguel, classificada como renda ou proventos de qualquer natureza que não corresponde ao código do IRRF de número 0422, mas no 0473. Portanto, face ao engano no preenchimento do código do Darf, deve ser também cancelado do lançamento do dia 02.02.2006 valor de R\$15.148,05.

Às fls. 492 e 2706/2713, a contribuinte apresenta planilha, documentos e aponta remessas do dia 15.02.2006, cujos IRRF teriam sido recolhidos com código incorreto de receita. As fls. 2860/2864, foram juntados fatura e contrato de câmbio que indicam se tratar de remessas para pagamento de contribuições feitas a uma entidade associativa (IATA) e, portanto, são classificadas como renda ou proventos de qualquer natureza, que não se enquadram no código 0422, mas no 0473. Portanto, face ao engano no preenchimento do código do Darf, deve ser cancelado do lançamento o valor de R\$15.261,88.

Às fls. 494 e 3173/3179, a contribuinte apresenta planilha, documentos e aponta remessas do dia 10.05.2006, cujos IRRF teriam sido recolhidos com código incorreto de receita 0422. As fls. 3246/3249, foram juntados fatura e contrato de cambio que indicam se tratar de contribuições feitas a uma entidade associativa (ERA) e, portanto, são classificadas como renda ou proventos de qualquer natureza, que não se enquadram no código 0422, mas no 0473. Portanto, face ao engano no preenchimento do código do Darf, deve ser deduzido do lançamento o valor de R\$365,71. As fls. 3269/3273, foram juntados fatura e contrato de cambio que indicam se tratar de pagamento de compensações contratuais, e, à mingua de outros elementos que permitam identificar a natureza do respectivo contrato, não restou demonstrado o equívoco no preenchimento do Darf, ficando mantidas as respectivas exigências de IRRF. As fls. 3463/3468, foram juntados fatura e contrato de cambio que indicam se tratar de pagamento relativo a gastos com combustível e, portanto, são remessas classificadas como renda ou proventos de qualquer natureza, que não se enquadram no código 0422, mas no 0473. Portanto, face ao engano no preenchimento do código do Darf, deve ser deduzido do lançamento o valor de R\$1.601,90.

As fls. 494 e 3546/3550, a contribuinte apresenta planilha, documentos e aponta uma remessa do dia 01.06.2006, cujo IRRF teria sido recolhido com código incorreto de receita. As fls. 3748/3753, foram juntados fatura e contrato de cambio que indicam se tratar de remessa para pagamento de aluguel de imóvel e, portanto, classificada como renda ou proventos de qualquer natureza, que não se enquadra no código 0422, mas no 0473. Portanto, face ao engano no preenchimento do código do Darf (fls. 3547), deve ser deduzido do lançamento o valor de R\$31.765,80.

Às fls. 495 e 3769/3773, a contribuinte apresenta planilha, documentos e aponta remessa do dia 06.09.2006, cujo IRRF teria sido recolhido com código incorreto de receita. As fls. 3854/3865, foram juntados fatura e contrato de cambio que indicam se tratar de remessa para pagamento de serviços da área de aviação, preponderando o de abastecimento de combustível, sendo classificada como renda ou proventos de qualquer natureza, que não se enquadra no código 0422, mas no 0473. Portanto, face ao engano no preenchimento do código do Darf (fls. 3770), deve ser deduzido do lançamento o valor de R\$14.708,28.

Em todos os caso, portanto, a DRJ verificou que houve o recolhimento do imposto exigido, porém com outro código de receita. E, como se disse acima, o fato é facilmente verificável, e, reexaminando os elementos carreados aos autos, chego às mesma conclusões.

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício

Recurso voluntário

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/08/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 21/08/2012 por PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 29/11/2012 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 14/03/2013 por RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE

Impresso em 28/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

#### Fundamentação

Inicialmente, embora o recurso voluntário não traga explicitamente arguição de nulidade da decisão de primeira instância, como há questionamento sobre possível omissão da decisão em examinar determinada questão, alegação reforçada da tributa, examino a matéria.

Afirma a recorrente que a decisão de primeira instância deixou de se pronunciar sobre a alegação de que a não retenção do imposto não traria prejuízo ao Fisco porque, sendo a ECC Insurance sua subsidiária integral, o lucro desta seria tributado pela controladora.

Ocorre que a decisão de primeira instância foi categórica ao afirmar e fundamentar com base na legislação, referida e transcrita, a obrigatoriedade da retenção do imposto pela fonte pagadora e a alíquota aplicável, esta definida pela caracterização do contrato entre a Impugnante e sua subsidiária como sendo de seguro, que era a questão central em discussão no processo. A autoridade julgadora fixou, portanto, o entendimento sobre a incidência do imposto na fonte e a alíquota aplicável, rejeitando, portanto, qualquer objeção a essa incidência. Por outro lado, a afirmação de que a não retenção não traria prejuízo ao Fisco foi mencionada na impugnação apenas de passagem, como mais um argumento, tanto que sequer foi desenvolvido pelo Impugnante, e, portanto, não reclamava abordagem específica dessa questão.

A legislação que rege o processo administrativo fiscal não exige que os julgadores examinem com profundidade cada um dos argumentos levantados pela defesa. Devem, sim, referir-se às razões de defesa e fundamentar a decisão. Senão vejamos:

*Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.*

Nesse mesmo sentido é a jurisprudência consolidada no âmbito no Superior Tribunal de Justiça – STJ. Como exemplo, cito decisão no AgRg no AREsp 57508 / RN AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2011/0227311-0, proferida em 08/03/2012:

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. ART. 535 DO CPC. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA.*

*1. De acordo com os precedentes desta Corte, "(...) é de se destacar que os órgãos julgadores não estão obrigados a examinar todas as teses levantadas pelo jurisdicionado durante um processo judicial, bastando que as decisões proferidas estejam devida e coerentemente fundamentadas, em obediência ao que determina o art. 93, inc. IX, da Constituição da República vigente. Isto não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC." (REsp*

*1.283.425/MG, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 6/12/2011, DJe 13/12/2011).*

*2. O fato de a Corte Regional haver decidido a lide de forma contrária à defendida pelo recorrente, elegendo fundamentos diversos daqueles por ele propostos, não configura omissão ou qualquer outra causa de embargabilidade, pelo que se tem por afastada a tese de violação do disposto no art. 535 do CPC.*

*3. Agravo regimental a que se nega provimento.*

Não vislumbro, portanto, nenhum vício na decisão de primeira instância quanto a este ou qualquer outro aspecto que pudesse ensejar sua nulidade.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

Quanto ao mérito, como se colhe do relatório, o que está em discussão no recurso voluntário é qual a alíquota aplicável para a apuração do IRRF sobre as remessas de recursos feitas pela recorrente para a ECC Insurance, sua subsidiária, localizada nas Ilhas Cayman, e o cerne da questão está na caracterização do contrato feito entre a Recorrente e a sua subsidiária como sendo de seguro ou de resseguro. Esta definição é central porque, considerada a operação como resseguro, aplicar-se-ia o disposto no art. 26 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que reduz a base de cálculo do imposto a 8% do valor da remessa, que é o que pleiteia a Recorrente. Eis o teor do referido dispositivo legal:

MP nº 2.158-35, de 2001:

*Art.26. A base de cálculo do imposto de renda incidente na fonte sobre prêmios de resseguro cedidos ao exterior é de oito por cento do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido.*

A autuação, por outro lado, entendendo que a operação entre a Recorrente e sua subsidiária caracteriza-se como sendo a contratação de um seguro, aplica ao caso o disposto no art. 685 do RIR/99 c/c o art. 8º da Lei nº 9.779, de 1989, a seguir reproduzidos:

RIR/99:

*685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física e jurídica, residente ou domiciliada no exterior, estão sujeitas à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº. 3.740, de 1.958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º.)*

Lei nº 9.779, de 1999:

*Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.*

Pois bem, a própria Recorrente admite que, formalmente, contratou com sua subsidiária um seguro, porém sustenta que, na substância, o negócio é um resseguro, pois as garantias que oferece a seus clientes teriam a natureza de seguro.

Sobre este ponto, aliás, convém esclarecer uma questão destacada na argumentação da Recorrente: a de que a jurisprudência do CARF privilegia a substância dos negócios jurídicos em detrimento dos seus aspectos formais, “atribuindo-lhe efeitos tributários distintos daqueles que, em princípio, decorreriam da forma adotada.” Ocorre que os julgados referidos pela Contribuinte tratam de situações em que há um descompasso entre a natureza dos negócios efetivamente praticados e a forma que lhes foi atribuída, com o objetivo de obter uma vantagem tributária indevida. É disso que cuidam os acórdãos nº 204-02.895 e 104-20.915, apontados como exemplo pela Recorrente.

Este processo trata de situação distinta. A questão aqui é que o Fisco não reconheceu que a natureza do Contrato entre a Recorrente e seus clientes tem a natureza de seguro, não apenas pelos seus aspectos formais, mas também pela sua substância. O seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal na parte intitulada “A Real Natureza da Operação”, o afirma categoricamente, *verbis*:

*Portanto, de acordo com os fatos e argumentos expostos e, apesar do que foi declarado à fiscalização, devemos definir a operação realizada entre a Embraer e a ECC como um Seguro. Ficando assim afastada a aplicação do artigo 26 da Medida Provisória 2.158-35/2001.*

É certo também que, para chegar a essa conclusão, a autoridade lançadora analisou aspectos tais como a natureza jurídica da Recorrente (que não é seguradora), o fato de a Recorrente não ter procurado o IRB para realizar um resseguro, mas empresas seguradoras, a não emissão de apólice de seguro, dentre outros aspectos relevantes.

Todavia, quando se afirma que o Contrato de Seguro somente pode ser realizado por empresas especialmente autorizadas para exercer esse tipo de atividade, não se está a referir a um aspecto meramente formal, pois a atividade de prestação de seguro, assim como ocorre com a atividade financeira, entre outras, mereceu um controle social destacado, realizado através de certas restrições e definições, tais como a exigência de que o seu exercício seja realizado por um tipo específico de sociedade, especialmente autorizada para este fim, como neste caso. Não é sem razão que, no caso do Seguro, é o próprio Código Civil Brasileiro que impõe a limitação do exercício da atividade a entidade especialmente autorizadas, a saber:

*Art. 757. Pelo contrato de seguro, o segurador se obriga, mediante o pagamento do prêmio, a garantir interesse legítimo do segurado, relativo a pessoa ou a coisa, contra riscos predeterminados.*

*Parágrafo único: Somente pode ser parte, no contrato de seguro, como segurador, entidade para tal fim legalmente autorizada.*

A lei não deixa margem para dúvidas: entidade que não seja especialmente autorizada não pode ser parte em negócio de seguro como seguradora. Isto equivale a dizer que eventual garantia, oferecida por pessoa que não seja legalmente autorizada a atuar como seguradora, não tem a natureza de seguro. Ou seja, que a condição do segurador como entidade autorizada está na própria substância do negócio jurídico.

No caso concreto, a Contribuinte é fabricante e fornecedora ao mercado de um produto, um produto especial, é certo, como destacado pela Recorrente, sofisticado e produzido por poucos no mundo, mas que, sob muitos outros aspectos equivale a tantos outros produtos oferecidos no mercado por fornecedores que oferecem a seus adquirentes, seja por exigência legal, seja por circunstâncias de mercado, certas garantias. E estas garantias certamente integram o custo do produto, mas nada autoriza que se as considerem como seguros, e não é o que efetivamente se observa nas práticas de mercado.

O fato de a garantia, no caso, não estar consubstanciada numa apólice de seguros, também não é uma questão meramente de forma, como sugere a Recorrente. É que o seguro é uma modalidade típica de contrato, e, portanto, especialmente regulada em lei que impõe, para a produção dos seus efeitos, a observância de determinados requisitos. Portanto, a observância desses requisitos é condição para a própria caracterização e validade do negócio como seguro.

Sobre a forma de remuneração das garantias oferecidas, embora a Recorrente afirme que estas, apenas eventualmente, integram o preço do produto, mas que poderiam ser destacadas, o fato é irrelevante para determinar a sua natureza. Vale dizer, se, eventualmente, for destacado do preço final da operação uma parcela correspondente à garantia oferecida, isto não transforma esta garantia em seguro, como quer a Recorrente, pois, como vimos, isto dependeria de outras condições, que não se verificam no caso.

De qualquer forma, a Recorrente também não comprova, objetivamente, o tipo de garantia coberta nas operações objeto da contratação do seguro com a ECC. Apenas menciona exemplos de contratos que sequer se sabe se foram levados a termo, ou não. E também não se deve ignorar o fato de que, diferentemente do que ocorre com as garantias oferecidas por seguradoras, neste caso, a Recorrente oferece garantias relacionadas a produtos de sua própria fabricação e, portanto, a garantias relacionadas à qualidade, funcionamento, aproveitamento, e uso dos produtos que vende, o que, da mesma forma, difere do tipo de garantia oferecida pela seguradoras, que cobrem “sinistros”, isto é, ocorrências às quais a seguradora não tem nenhum dever de prevenir.

Enfim, não tenho reparos a fazer à decisão recorrida quanto a este aspecto.

Sobre a alegação de que a não retenção do imposto não traria prejuízo a Fisco, porque, sendo a beneficiária dos rendimentos sua subsidiária integral os lucros desta integrariam seu resultado e, portanto, seriam tributados, embora a questão tenha sido mencionada apenas de passagem na impugnação e no recurso, merece algumas considerações.

Inicialmente, cumpre registrar que se trata aqui se exigência de imposto devido na fonte sobre remessa de rendimentos a beneficiário residente no exterior, como ressaltado acima, e não há nada na legislação que ampare a pretensão da defesa. A incidência do imposto na fonte é devida independentemente da tributação posterior do resultado da beneficiária, podendo, eventualmente, conforme certas circunstâncias especiais, ser compensado o imposto retido. Mas, ainda que se admitisse, por hipótese, que os lucros da beneficiária seriam tributados pela controladora, a Contribuinte não apresenta nenhum dado que comprove que isto de fato ocorreu. Limita-se a referir-se à possibilidade, genérica e em tese, de tal tributação. É importante ressaltar neste ponto que a beneficiária das remessas, como sede nas Ilhas Cayman, é controlada indireta da Recorrente. É controlada direta de uma empresa com sede na Espanha que, por sua vez, é controlada pela ora Recorrente. Portanto, antes de chegar na ora recorrente, os resultados da beneficiária dos rendimentos passa pela sua controlada na Espanha. E nada foi apresentado que comprove que, como alegado, o resultado da beneficiária foi efetivamente tributado no Brasil.

Nessas condições não vejo como acolher a pretensão da Recorrente.

A Recorrente, porém, reivindica a exclusão de valores correspondentes a IRRF que teria sido recolhido, mas com código de receita distinto do que informado na DCTF, razão pela qual não foram considerados pela Fiscalização. A questão já havia sido apreciada pela DRJ que aproveitou a maior parte dos recolhimentos, os quais foram objeto do recurso de ofício, já apreciado acima. Porém, alguns deles, devido à insuficiência dos elementos apresentados, não foram acatados. Agora, a Recorrente apresenta novos elementos, que passo a examinar.

A Recorrente refere-se especificamente a remessas efetuadas para JP Morgan no Japão e para Natexis, na França, em 16.12.2005. Sobre estas operações junta os documentos de fls. 4434/4445 que deixam claro tratar-se de operações de financiamento à importação e, portanto, não sujeitas ao reajustamento da base de cálculo. Como a única objeção levantada pela decisão de primeira instância com relação a este item era a falta de comprovação da natureza das operações, deve-se acatar a alegação. Às fls. 247 consta o detalhamento da apuração do valor devido onde fica claro que a autuação, neste ponto, refere-se à diferença do reajustamento da base de cálculo, que resultou num valor de R\$ 102.372,36. Deve-se afastar, portanto, da exigência, o valor de R\$ 102.372,36.

Sobre o valor de R\$ 96.291,16, do dia 12/01/2006, referente a pagamento feito ao Citicorp, trata-se de alegação de erro na informação do código de receita, que seria 0422, e não 0481. A DRJ não acatou a alegação porque a Contribuinte não teria comprovado, como fez noutros casos, que o valor em questão estaria contido nos valor total do recolhimento referente a esta data. A única objeção, portanto, é quanto à comprovação do efetivo recolhimento do imposto no código 0422.

Pois bem, às fls. 4456/4458 consta dois extratos de comprovantes de pagamentos, no valores de R\$ 856.593,70 e R\$ 139.847,03, totalizando R\$ 996.440,23, valor igual ao total apurado no demonstrativo de fls. 4456, que detalha todos os valores contidos na apuração, conforme já fizera a Recorrente as outras situações. Deve ser acatada, portanto, a alegação da defesa quanto a este ponto, e excluído da exigência o valor de R\$ 96.291,16, referente ao dia 12.01.2006.

A Recorrente também contesta a inclusão no lançamento de valores referentes a pagamentos feitos a Soiciété Generale, nos dias 2/2/2006 e 23/5/2006, nos valores de R\$ 27.982,26 e R\$ 24.396,06. Observa que a Fiscalização teria invertido os valores e datas destes dois créditos e junta comprovante do recolhimento do imposto no valor de R\$ 27.982,26, com o código 0422 e de que o recolhimento do valor de R\$ 24.396,04 estava contido no recolhimento feito em dois DARF nos valores de R\$ 235.561,02 e R\$ 73.756,89, totalizando R\$ 309.317,91.

De fato, os documentos referidos pela Contribuinte comprovam os recolhimentos, e como a objeção levantada pela decisão de primeira instância foi a falta de comprovação do efetivo recolhimento dos valores em questão, deve-se excluir da exigência os valores de R\$ 27.982,26 e R\$ 24.396,04.

Assim, em conclusão, deve serem excluídos da exigência os valores constantes do quadro abaixo.

DATA	VALOR (R\$)
16/12/2005	102.372,36

12/01/2006	96.291,16
23/05/2006	24.396,04
02/06/2006	27.982,26
TOTAL	251.051,82

Sobre a incidência de juros, calculados com base na taxa Selic, a matéria já está pacificada no âmbito do CARF que editou a súmula nº 01, a seguir reproduzida:

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

Sobre a possibilidade da incidência dos juros sobre a multa de ofício, já tive oportunidade de examinar esse tema, por exemplo, no acórdão nº 104-22.508, de 13/06/2007, quando me posicionei a favor da incidência dos juros sobre a multa de ofício com base, em síntese, nas considerações de que o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora e de que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente. Entendia que a conclusão era evidente e não necessitava de maiores elaborações, além desta.

Ocorre que, longe de se pacificar, a tese da não incidência dos juros sobre a multa de ofício tem sido insistentemente aduzida nos recursos dirigidos a este Conselho, onde já conquistou adeptos. Diante desse quadro, é interessante examinar detidamente a matéria.

Como se verá no decorrer desta análise, grande parte da controvérsia gira em torno do sentido, conteúdo e alcance de determinados vocábulos e locuções de textos de lei, aos quais se atribuem diferentes significações, o que reclama uma apreciação preliminar sobre esse tipo de ocorrência.

Anoto, de início, que esse tipo de situação não é em absoluto estranho à realidade do Direito, ao contrário, ocorre com frequência, seja graças às limitações próprias da linguagem, seja por imperfeições técnicas, imprecisões, ambiguidades nos textos legais, decorrência natural da própria característica do processo de produção legislativa.

Paulo de Barros Carvalho anota, com propriedade, que a produção legislativa não é o resultado de um trabalho técnico-científico, posto que envolve uma multiplicidade de agentes, os membros das Casas Legislativas, que, em regimes políticos representativos, são de diferentes procedências e estratos sociais. Remarca, porém, que daí decorre o papel relevante do jurista, “única pessoa credenciada a desvelar o conteúdo, sentido e alcance da matéria legislativa”. Nas suas próprias palavras:

*A linguagem do legislador é uma linguagem natural, penetrada, em certa porção, por termos e locuções técnicas. Nem poderia ser de outra maneira. Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade, peculiar aos regimes que se queiram representativos.*

*E podemos aduzir que tanto mais autêntica será a representatividade do Parlamento quanto maior for a presença, na composição de seus quadros, dos inúmeros setores da comunidade social.*

*Ponderações desse jaez nos permitem compreender o **porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam**. Não é de forma alguma, o resultado de um trabalho científico e sistematizado. Ultimamente, aliás, no campo tributário, os diplomas normativos se sucedem em velocidade espantosa, sem que a cronologia responda a um plano preordenado e com a racionalidade que o intérprete almejaria encontrar. Ainda que as assembléias nomeiem comissões encarregadas de cuidar dos aspectos formais e jurídico-constitucionais dos diversos estatutos, prevalece a formação extremamente heterogênea que as caracteriza. (Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário – 4ª ed. – São Paulo: Saraiva, 1991, pág. 4).*

Ninguém que milita no Direito, portanto, deveria se surpreender diante de textos de lei que, na sua apreciação meramente gramatical, revelam-se imperfeitos, imprecisos, ambíguos. Diante do fato, deve o operador do Direito lançar mão da linguagem científica para extrair desses textos o seu conteúdo normativo. Como assinala Paulo de Barros Carvalho:

*Mas, enquanto é lícito afirmar-se que o legislador se exprime numa linguagem livre, natural, pontilhada, aqui e ali, de símbolos técnicos, o mesmo já não se passa com o discurso do cientista do Direito. Sua linguagem, sobre ser técnica, é científica, na medida em que as proposições descritivas que emite vêm carregadas da harmonia dos sistemas presididos pela lógica clássica, com a unidade do conjunto arrumadas e escalonadas segundo critérios que observam, estritamente, os princípios da identidade, da não-contradição e do meio excluído, que são três imposições formais do pensamento, no que concerne às proposições apofânticas. (Carvalho, Paulo de Barros, op. cit. p. 5)*

É dizer, as eventuais imperfeições gramaticais dos textos legais, decorrentes das limitações da própria linguagem ou de falhas técnicas do processo legislativo devem ser superadas, pelo menos idealmente, com o emprego do rigor técnico e científico com que deve proceder o jurista e os aplicadores especializados do Direito, mormente aqueles que se acham investidos da condição de julgadores.

Diante disso e para fixar-me, por enquanto, apenas na exegese literal, é oportuno mencionar alguns preceitos recomendados por Carlos Maximiliano sobre como se deve lidar com as limitações da linguagem antes referidas:

*a) Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso – vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. **Contorna-se em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da***

**mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.**

b) O juiz atribui aos vocábulos o sentido resultante da linguagem vulgar, porque se presume haver o legislador, ou escritor, usado expressões comuns; porém, **quando são empregados termos jurídicos, deve crer-se ter havido preferência pela linguagem técnica.** Não basta obter o significado gramatical e etimológico, releva, ainda, verificar se determinada palavra foi empregada em acepção geral ou especial, ampla ou restrita; se não se apresenta às vezes exprimindo conceito diverso do habitual. O próprio uso atribui a um termo sentido que os velhos lexicógrafos jamais previram. Enfim, todas as ciências, e entre elas o Direito, têm a sua linguagem própria, a sua tecnologia; deve o intérprete levá-la em conta; **bem como o fato de serem as palavras em número reduzido, aplicáveis, por isso, em várias acepções e incapazes de traduzir todas as graduações e finura do pensamento.** No Direito Público usam mais dos vocábulos no sentido técnico; em Direito Privado, na acepção vulgar. Em qualquer caso, entretanto, quando haja antinomia entre os dois significados, prefira-se o adotado geralmente pelo mesmo autor, ou legislador, conforme as inferências deduzíveis do contexto.

(...)

f) **Presume-se que a lei não contenha palavras supérfluas; devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva.**

g) **Na dúvida, prefira-se o significado que torna geral o princípio em a norma concretizado, ao invés do que importaria numa distinção, ou exceção.**

(...)

i) **Pode haver, não simples impropriedade de termos, ou obscuridade de linguagem, mas também engano, lapso, na redação. Este não se presume: Precisa ser demonstrado claramente. Cumpre patentear, não só a inexatidão, mas também a causa da mesma, a fim de ficar plenamente provado o erro, ou simples descuido.**

j) **A prescrição obrigatória acha-se contida na fórmula concreta. Se a letra não é contraditada por nenhum elemento exterior, não há motivo para hesitação: deve ser observada. A linguagem tem por objetivo despertar em terceiro pensamento semelhante ao daquele que fala;**

**presume-se que o legislador se esmerou em escolher expressões claras e precisas, com a preocupação mediata e firme de ser bem compreendido e fielmente obedecido. Por isso, em não havendo elementos de convicção em sentido diverso, atém-se o intérprete á letra do texto.**(Maximiliano, Carlos – *Hermenêutica e Aplicação do Direito* – Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

Como se pode facilmente perceber, as reflexões acima são por demais pertinentes ao caso ora em exame, que gira em torno da interpretação dos artigos 161 do CTN e

61 da Lei nº 9.430, de 1996 envolvendo, fundamentalmente, as acepções nas quais determinadas palavras foram empregadas nesses textos. Procurarei demonstrar que, tanto num como no outro texto estão presentes impropriedades gramaticais que têm sido exploradas por aqueles que defendem a tese da não incidência dos juros sobre a multa de ofício, e que sustentam que suas interpretações são as que melhor harmonizam os textos. Demonstrarei que, mesmo com a interpretação de que os dispositivos não prevêm a incidência dos juros sobre a multa de ofício, persistiria a impropriedade gramatical; que a interpretação de que ambos os dispositivos autorizam a incidência dos juros sobre a multa de ofício é a que melhor harmoniza as normas que versam sobre a matéria.

Feitas essas considerações iniciais, passo então ao exame da matéria em foco, a qual pode ser dividida em duas questões, que se completam. A primeira, diz respeito à própria possibilidade genérica da incidência de juros sobre a multa, e centra-se na interpretação do artigo 161 do CTN; a outra envolve a conclusão sobre a existência ou não de previsão legal para a exigência de juros sobre a multa, cobrados com base na taxa Selic.

Sobre a primeira questão, como se disse, o foco da discussão é a interpretação do art. 161 do CTN, o qual tem o seguinte texto:

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

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

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

A indagação a ser respondida é se a multa de ofício integra ou não o “crédito” a que se refere o *caput* do artigo.

A resposta encontra-se no próprio CTN, em diversos dispositivos, mas em especial nos artigos 113 e 139 que, combinadamente, definem o que integra o crédito tributário. O primeiro versa sobre a obrigação tributária e incorpora, no que chama de obrigação principal, o pagamento do tributo e penalidade pecuniária, senão vejamos:

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

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

(...)

O art. 139, por sua vez, afirma que “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Ora, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário

compreende um e outro. Isso não quer dizer em absoluto que o CTN equipare penalidade pecuniária a tributo, que não tem natureza de sanção.

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

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

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

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

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade.

Refiro-me ao art. 157, segundo o qual “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”. Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é parte do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse texto a prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

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

*A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se a ele.*

*quando seja o caso. O art. 157 diz que a penalidade não ilide o pagamento integral “do crédito tributário”, mas como, na conceituação dos arts. 113, § 1º, e 142, a obrigação e o crédito tributário englobariam a penalidade pecuniária, o que o Código teria que ter dito, se tivesse a preocupação de manter sua coerência interna, é que a penalidade não ilide o pagamento integral “do tributo”, pois não haveria sequer possibilidade lógica de uma penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Amaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Atual – São Paul, pág. 379).*

Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta. Acrescente-se, supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.

Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, **salvo se lei dispuser de modo diverso**, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

A legislação que trata dos juros de mora no pagamento de crédito tributário com atraso passou, nas últimas décadas, por várias mudanças, em grande parte provocadas pela instituição e posterior extinção da correção monetária na apuração e cobrança do crédito tributário, mormente no processo de extinção. Releva, portanto, fazer um breve histórico dessa evolução, iniciando a partir do Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, que disciplinou a matéria nos seguintes termos:

*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.*

*Parágrafo único. A multa de mora será 30% (trinta por cento), reduzindo-se para 15% (quinze por cento) se o débito for pago até o último dia útil do mês calendário subsequente ao do seu vencimento.*

*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-lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.*

*Art 4º - A correção monetária continuará a ser aplicada nos termos do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979, ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 2º deste Decreto-lei.*

*Art 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.*

*Art 6º - Para os fins dos artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.687, de 18 de julho de 1979, tomar-se-á o valor de que trata o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.699, de 16 de outubro de 1979.*

Como se percebe, havia previsão de incidência de multa de mora e de juros de mora, estes à razão de 1% ao mês, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, calculados sobre o valor originário do débito, que incluía a multa de ofício, conforme se depreende do exame do artigo terceiro. Registre-se, ainda, que sobre esses débitos incidia também correção monetária, instituída desde 1964, pela Lei nº 4.357, de 1964.

É interessante notar, inclusive, que o parágrafo único do art. 2º excluía, expressamente, a possibilidade de incidência dos juros sobre a multa de mora, o que seria desnecessário já que o art. 3º, ao se referir às parcelas dos débitos que não integram a base de cálculo dos juros, se referia à multa de mora.

Várias outras normas foram editadas após esta versando a mesma matéria. O Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro, de 1987, manteve a incidência dos juros sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e, portanto, também sobre a multa de ofício, com o acréscimo de que o encargo passou a incidir sobre o débito atualizado monetariamente, a saber:

*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.*

Na sequência veio a Lei nº 7.738, de 09 de março, de 1989 que inovou ao restringir a aplicação dos juros de mora aos “tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda”, atualizados monetariamente, retirando, assim, da sua base de cálculo, as penalidades pecuniárias. Confira-se:

*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.*

*§ 1º A multa de mora será reduzida a quinze por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que deveria ter sido pago.*

*§ 2º O encargo de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro e 1969, será calculado sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.*

A Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989 tratou da questão e manteve a incidência de juros sobre os tributos e contribuições corrigidos monetariamente, tendo remetido sua aplicação à legislação pertinente, a saber:

*Art. 74. 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 vinte por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, 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 àquele em que deveria ter sido pago.*

Pouco tempo depois foi editada a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, que novamente passou a prever a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, não mais à razão de 1% ao mês, mas com base na TRD, confira-se:

*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:*

*(...)*

O art. 3º da Lei nº 8.218, de 1991, contudo, teve vida curta, aplicando-se apenas no período de julho a dezembro de 1991, pois sobreveio a Lei nº 8.383, de 1991 que regulou a matéria, com vigência a partir 1º de janeiro de 1992. A nova lei previu a incidência de juros, agora à taxa de 1% ao mês, incidente sobre os tributos ou contribuições, corrigidos monetariamente, *verbis*:

*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.*

*§ 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.*

Veio então a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que deu início a um processo que culminaria com a eliminação da correção monetária dos débitos tributários ao determinar a apuração dos impostos e contribuições, a partir de 1º de janeiro de 1995, em Reais e não mais em Ufir, e alterou normas relativas aos juros de mora e à multa de mora com vistas a adaptar a legislação a essa nova realidade, a saber:

*Art. 5º Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores ocorrerem até 31 de dezembro de 1994, inclusive os que foram objeto de parcelamento, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para Real com base no valor desta fixado para o trimestre do pagamento.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica também às contribuições sociais arrecadadas pelo Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), relativas a períodos de competência anteriores a 1º de janeiro de 1995.*

*Art. 6º Os tributos e contribuições sociais, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, serão apurados em Reais.*

*(...)*

*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;*

*II - multa de mora aplicada da seguinte forma:*

*a) dez por cento, se o pagamento se verificar no próprio mês do vencimento;*

*b) vinte por cento, quando o pagamento ocorrer no mês seguinte ao do vencimento;*

*c) trinta por cento, quando o pagamento for efetuado a partir do segundo mês subsequente ao do vencimento.*

*§ 1º Os juros de mora incidirão a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, e a multa de mora, a partir do primeiro dia após o vencimento do débito.*

*§ 2º O percentual dos juros de mora relativos ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado será de 1%.*

§ 3º Em nenhuma hipótese os juros de mora previstos no inciso I, deste artigo, poderão ser inferiores à taxa de juros estabelecida no art. 161, § 1º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, no art. 59 da Lei nº 8.383, de 1991, e no art. 3º da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993.

§ 4º Os juros de mora de que trata o inciso I, deste artigo, serão aplicados também às contribuições sociais arrecadadas pelo INSS e aos débitos para com o patrimônio imobiliário, quando não recolhidos nos prazos previstos na legislação específica.

§ 5º Em relação aos débitos referidos no art. 5º desta lei incidirão, a partir de 1º de janeiro de 1995, juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração.

§ 6º O disposto no § 2º aplica-se, inclusive, às hipóteses de pagamento parcelado de tributos e contribuições sociais, previstos nesta lei.

§ 7º A Secretaria do Tesouro Nacional divulgará mensalmente a taxa a que se refere o inciso I deste artigo.

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.522, de 19.7.2002)

Uma primeira e importante mudança introduzida pela Lei nº 8.981, de 1995 é a de que, com a apuração dos tributos e contribuições em Reais, a partir de 1º de janeiro de 1995, os débitos tributários deixaram de ser corrigidos monetariamente. Ao mesmo tempo, a Lei cuidou para que sobre esses débitos passasse a incidir juros calculados, inicialmente, com base na taxa de captação pelo Tesouro Nacional da Dívida Mobiliária Federal e, logo em seguida, com base na Selic.

Os débitos em geral relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, contudo, continuaram sendo apurados e cobrados em Ufir, e convertidos para Reais apenas quando do pagamento, com base na Ufir vigente no trimestre em que este ocorresse. A partir de 1995, portanto, iniciou-se o processo de transição de um sistema com correção monetária dos débitos fiscais para um sistema sem correção monetária, no qual conviviam débitos apurados em Ufir, portanto, sujeitos a correção monetária e juros de 1% ao mês, inclusive sobre a multa de ofício, e débitos apurados em Reais, portanto, sem correção monetária, sujeitos a juros calculados com base na taxa Selic.

Pelo texto do artigo 8º da lei, contudo, os juros com base na taxa Selic seriam aplicados apenas sobre os tributos e contribuições arrecadados pela Secretaria da Receita Federal (*caput*), as contribuições arrecadadas pelo INSS e os débitos para com o patrimônio imobiliário.

Logo em seguida à edição da Lei nº 8.981, de 1985, porém, a Medida Provisória nº 1.110 de 30 de agosto de 1995, a qual, depois de muitas reedições, com várias alterações e acréscimos, foi convertida na Lei nº 10.522, de 2002, acrescentou ao art. 84 da lei o parágrafo oitavo, já incluído no texto transcrito acima, o qual ampliou a aplicação do

disposto no artigo “aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.”

Como já referido, a lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, definiu que os juros a que se refere o art. 84, I da Lei 8.981, de 1995, e em outros dispositivos legais, passariam a ser calculados com base na taxa Selic, conforme seu artigo 13, *in verbis*:

*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.*

Quando da edição da Lei nº 9.430, de 1996, portanto, estava em vigor a regra contida na Lei nº 8.981, conforme acima apresentado, e que, sem considerar, por enquanto, o seu parágrafo oitavo, não previa a incidência de juros sobre a multa. Sobreveio então a Lei nº 9.430, de 1996, objeto da controvérsia, que disciplinou a matéria nos artigos 43, parágrafo único e 61, a seguir reproduzidos:

*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.*

*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.*

*Art. 62. Os juros a que se referem o inciso III do art. 14 e o art. 16, ambos da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, serão calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do*

*primeiro dia do mês subseqüente ao previsto para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos.*

*Parágrafo único. As quotas do imposto sobre a propriedade territorial rural a que se refere a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, serão acrescidas de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente àquele em que o contribuinte for notificado até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Que a lei prevê a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida isoladamente, não se discute, dada a clareza do texto do artigo 43. A controvérsia é sobre a previsão legal de incidência dos juros sobre a multa exigida conjuntamente com o tributo e gira em torno do sentido e alcance da sentença “*Débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*”.

É interessante notar que toda a legislação anterior que versou essa matéria referiu-se a débitos de qualquer natureza ou a tributos e contribuições, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral, inclusive multa de ofício, ou apenas sobre os tributos e contribuições, exclusive a multa de ofício. O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, por seu turno, adotou formato distinto ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, o que acabou suscitando a polêmica da qual nos ocupamos neste momento. Sobre o mérito da questão, insta registrar, como início de discussão, que o verbete decorrente é desses que comportam diferentes significações, tais como advindo, originado, derivado, resultado, nascido, procedente, como se colhe dos dicionários e, portanto, a expressão débitos decorrentes de tributos e contribuições, do ponto de vista gramatical e etimológico, tanto poderia se referir aos próprios débitos do tributo ou contribuição como àqueles relacionados com eles, derivados deles, originado deles, como é o caso da multa pelo seu não pagamento, acepções nas quais, vale ressaltar, a legislação tributária já utilizou essa palavra em outros dispositivos, como demonstrarei mais adiante.

Vejo-me forçado, portanto, a divergir frontalmente da ilustre ex-Conselheira da antiga Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes, Sandra Faroni, que gozava de merecido prestígio, quando afirmava que a expressão em comento não incluiria a multa de ofício, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo. (Ac. 101-95469, de 26/04/2006 e Ac. 101-95802, de 19/10/2006). Com a devida vênia, não vislumbro nenhuma 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.

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 prescreveria 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, quando da aplicação da multa de mora, na sua base estar 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.

Não é sem razão que os Regulamentos do Imposto de Renda de 1994 e o de 1999, para que não pairassem dúvidas sobre isso, dedicaram um dispositivo especificamente para esclarecer essa questão, senão vejamos.

*Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 - RIR/94:*

*Art. 985. O imposto que não for pago até a data do vencimento ficará sujeito à multa de mora de vinte por cento calculada sobre o valor do tributo atualizado monetariamente (Lei nº 8.383/91, art. 59).*

(...)

*§ 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.(sublinhei)*

*Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99:*

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

(...)

*§ 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.(sublinhei)*

Portanto, não só não existe a possibilidade de incidência de multa de mora sobre a multa de ofício, como não existe a possibilidade de incidência da multa de mora sobre os tributos e contribuições que serviram de base de cálculo para a multa de ofício, muito embora, neste último caso, o texto da lei, se examinado apenas no seu aspecto gramatical, diga o contrário. É dizer, o argumento de que o *caput* do artigo não inclui a multa de ofício porque se assim o fizesse haveria contradição com a parte final do mesmo artigo não é válido porque, como se vê, a exclusão da multa de ofício não resolveria essa contradição, pois, como vimos, a

se interpretar o dispositivo pelo seu aspecto estritamente gramatical, seríamos forçados a concluir que a Lei nº 9.430, de 1996 prevê a dupla incidência da multa de ofício e da multa de mora sobre o mesmo débito, o que não se sustenta.

E nem se diga que o *caput* do artigo em apreço, ao se referir a tributos e contribuições, quis alcançar apenas os débitos que não serviram de base para a multa de ofício, pois essa afirmação levaria à conclusão de que o art. 61 da lei não prevê a incidência de juros sobre os tributos lançados de ofício com multa proporcional. Aliás, como pode ser facilmente verificado com o reexame dos textos legais reproduzidos nesta análise, todos os dispositivos legais que tratam da incidência da multa de mora teriam essa mesma impropriedade, mas isso nunca impediu que se os interpretasse corretamente entendendo que os juros incidem sobre os débitos lançados de ofício, o que se fez sempre superando as deficiências da linguagem com a apreciação científica e sistemática do texto.

Sendo assim, se é legítimo concluir que os débitos de tributos e contribuições que serviram de base para o lançamento de ofício integram o *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, sobre eles incide juros de mora, mesmo sabendo da impossibilidade de incidência de multa de mora sobre esses débitos, não há qualquer razão para não se admitir, sob o argumento da impropriedade gramatical, que a multa de ofício também integra o dispositivo e, portanto, que sobre ela incida juros de mora, pois as situações são absolutamente idênticas.

É de se concluir, assim, que o que se tem neste caso é um exemplo claro de uma impropriedade gramatical, decorrência natural das limitações linguísticas e da forma peculiar do processo legislativo, o que por si só desautoriza a pressa em se eleger como “correta” a interpretação que harmonize gramaticalmente o texto, o que, como se viu, neste caso, nem isso se consegue.

É certo, contudo, que a simples demonstração da possibilidade de a multa de ofício integrar o *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não significa necessariamente que assim seja. É preciso um esforço adicional de análise para afirmar a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Seguindo a recomendação de Carlos Maximiliano, procurei identificar a utilização do termo decorrente em outras normas relativas a tributos e contribuições com a aceção de débitos derivados, relacionados com tributos e contribuições, e não tive dificuldade em encontrar. O próprio art. 5º da Lei nº 8.981, de 1995, já reproduzido acima, refere-se aos débitos decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, texto que foi reproduzido pelo artigo 29 da Lei nº 10.522, de 2002, introduzido pela Medida Provisória nº 1.542, de 18/12/1996 (e não MP nº 1.621-31, de 13 de janeiro de 1998, como referido em alguns votos).

Confira-se:

*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 hajam 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.*

Ora, embora o dispositivo se refira a débitos decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, claramente quer se referir também à multa de ofício e a outros encargos incidentes sobre o valor do tributo ou, do contrário, seríamos forçados a concluir que essas penalidades não seriam convertidas para Reais quando do seu pagamento, nas hipóteses do art. 5º da Lei nº 8.981, de 1995, e os débitos não pagos ou parcelados não seriam convertidos para Reais em 1º de janeiro de 1997.

Já o art 30 da mesma Lei prevê a incidência de juros calculados com base na taxa Selic sobre os débitos referidos no art. 29. Ora, ou bem os débitos decorrentes de contribuições incluem as penalidades e há a incidência de juros sobre estas, ou bem não incluem e não haveria norma determinando a conversão para Reais dos débitos relativos a essas parcelas. Não tenho dúvidas, portanto, de que a primeira opção é a que melhor traduz o sentido e alcance da norma e, neste caso, se verifica situação semelhante à de que se cuida neste processo.

É interessante notar, a propósito, que ambos os artigos 29 e 30 da Lei nº 10.522, de 2002, foram introduzidas no nosso ordenamento em dezembro de 1996, com poucos dias de diferença da aprovação da Lei nº 9.430, de 1996.

Nessa mesma linha de raciocínio, a recente Lei nº 10.547, de 2007, que criou a Receita Federal do Brasil se refere a “dívida ativa decorrente de contribuições” no contexto em que, evidentemente, se referia à contribuição e seus acréscimos, inclusive multa, como nos §§ 1º e 2º do art. 16, *verbis*:

*Art. 16. A partir do 1º (primeiro) dia do 2º (segundo) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o débito original e seus acréscimos legais, além de outras multas previstas em lei, relativos às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei, constituem dívida ativa da União.*

*§ 1º A partir do 1º (primeiro) dia do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o disposto no caput deste artigo se estende à dívida ativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e do Fundo Nacional de Desenvolvimento*

*da Educação – FNDE decorrente das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei.*

*§ 2º Aplica-se à arrecadação da dívida ativa decorrente das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei o disposto no § 1º daquele artigo. (sublinhei)*

Note-se que o *caput* do artigo, ao se referir aos débitos que passam a ser Dívida Ativa da União - DAU, menciona textualmente a contribuição e os acréscimos legais; já nos parágrafos, quando trata da transferência da dívida ativa do INSS e do FNDE, menciona apenas aquela decorrente das contribuições, o que, necessariamente, inclui todos os acréscimos ou, de outro modo, a lei estaria transferindo para a DAU apenas parte da dívida, o que não faz sentido.

Situação semelhante se vê no § 2º, ao determinar que a dívida ativa decorrente das contribuições referidas no artigo 2º da lei será destinada ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social.

Enfim, como se pode ver, a palavra decorrente não apenas pode ser utilizada no sentido de derivar, estar relacionado a, advir de, como efetivamente foi utilizada com essa acepção em outras situações semelhantes à que se verifica no art. 61, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1996.

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

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

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

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

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

Merece alguns comentários, também, o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/1998, que da interpretação do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 e da Medida Provisória nº 1.621, convertida na Lei nº 10.522, de 2002, concluiu pela incidência, a partir de 1º de janeiro de 1997, de juros sobre a multa em relação aos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram antes de 31/12/1994 e posteriores a 1º de janeiro de 1997, a saber:

*3 (...) Assim, desde 01/01/1997, as multa 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, desde que estejam associados a:*

*a) fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97;*

*b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31/12/1994, se não tiverem sido objeto de parcelamento até 31/08/1995.*

Esse parecer, como transparece claro de seu exame cuidadoso, limita-se a interpretar o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e os artigos 29 e 30 da Medida Provisória nº 1.621, e, ainda, o art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, para concluir que quanto aos débitos relativos a fatos geradores ocorridos nos anos de 1995 e 1996 somente havia previsão legal de incidência de juros de mora, sobre o valor dos tributos e contribuições, e que em relação aos períodos anteriores e posteriores a estes, há previsão legal de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Verifico, entretanto, que o Parecer deixou de considerar o § 8º da Lei nº 8.981, de 1995, introduzido pela Medida Provisória nº 1.110, de 30 de agosto de 1995, a conhecida Medida Provisória do CADIN que, após várias e sucessivas reedições, com acréscimos e alterações, veio a ser convertida na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e que estendeu o disposto no artigo 84 da Lei nº 8.981, de 1995 “*aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.*”

Ora, se o referido dispositivo previa a incidência de juros de mora apenas sobre os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal às contribuições arrecadadas pelo INSS e para com o patrimônio da União, com o parágrafo 8º os juros passariam a incidir sobre todos os débitos mencionados no dispositivo que, por certo, incluem as multas de ofício, conforme se pode extrair da análise das normas que tratam da Dívida Ativa da União e de sua administração e cobrança, a saber:

*Lei nº 6.840, de 22 de setembro de 1980:*

*Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui*

*normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.*

§ 1º - *Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.*

§ 2º - *A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.*

§ 3º - *A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.*

§ 4º - *A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.*

*Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:*

*Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).*

§ 1º - *Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).*

§ 2º - *Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).*

Vale ressaltar que em todas as reedições posteriores da Medida Provisória em questão, inclusive após a Lei nº 9.430, de 1996, o mesmo dispositivo foi repetido, até ser

finalmente convertida na Lei nº 10.522, de 2002 e o dispositivo em questão ter se transformado no artigo 17 dessa lei.

Note-se que, do ponto de vista gramatical, dizer que algo “aplica-se aos demais créditos” não significa outra coisa senão que se aplica a todos os créditos sobre os quais não se aplicava antes, o que, no contexto que estamos tratando, significa que a os juros com base na taxa Selic incidiria sobre todos os créditos, inclusive os juros de mora. É claro, por tudo o que foi dito até aqui, que há sempre a possibilidade de que a leitura estritamente gramatical não seja suficiente para se extrair do texto da lei o seu conteúdo normativo; que apesar de as palavras denotarem um certo significado, o sentido da norma pode ser outro. Mas, para tanto, é preciso demonstrar, a exemplo do que procurei fazer ao longo de toda esta análise, que esse sentido que se pretende dar é o que melhor harmoniza o sistema de normas, apesar de texto apontar noutra direção.

De minha parte, considerando o contexto em que a norma foi editada, durante uma transição que se fazia do sistema com correção monetária para um sistema sem correção monetária, quando se verifica uma inequívoca tendência a se passar a aplicar juros Selic sobre os débitos em geral, não corrigidos monetariamente, não vislumbro como uma interpretação mais restritiva deva prevalecer.

Diante disso, não vejo como se pretender uma interpretação do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996 que restrinja a incidência dos juros de mora aos tributos e contribuições relativos a fatos geradores a partir de 1997, atribuindo-se ao vocábulo decorrente a acepção mais restritiva, quando a mesma lei prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício exigida isoladamente; quando se sabe que, na mesma época foi editada medida provisória prevendo a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir de 1997 sobre débitos em geral, relativos a fatos geradores anteriores a 1994; quando norma em vigor estendia a incidência dos juros Selic aos demais créditos da Fazenda Nacional; quando o parágrafo 8º do art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, introduzido pela Medida Provisória nº 1.110, de 30 de agosto de 1995 já estendia a todos os demais débitos da Fazenda Nacional o disposto no referido artigo que, entre outras coisas, previa a incidência de juros com base na taxa de captação da Dívida Mobiliária Federal Interna e, posteriormente, com base na Selic.

Concluo, assim, no sentido de que há previsão legal para a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício exigida isolada ou juntamente com impostos ou contribuições relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

#### Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência o valor de R\$ 251.041,82 (16/12/2005 – R\$ 102.372,36, 12/01/2006 – R\$ 96.291,16, 2/2/2006 – R\$ 27.982,28, R\$ 23/5/2006 – 24.396,05)

Assinatura digital  
Pedro Paulo Pereira Barbosa

## Declaração de Voto

Conselheiro Relator Rodrigo Santos Masset Lacombe

Pedi vistas dos autos para melhor analisar o argumento de que houve apenas a postergação do pagamento do tributo e que conseqüentemente seriam devidos apenas os juros moratórios.

Porém, antes de adentrar o mérito devo analisar a preliminar de nulidade da decisão da DRJ.

Sustenta a Recorrente que a DRJ não se manifestou expressamente sobre o argumento de mera postergação.

A jurisprudência administrativa e judicial é pacífica no sentido de que o julgador não precisa se manifestar expressamente sobre todos os argumentos expostos pelas partes. Contudo, quando o argumento isoladamente for suficiente que decidir a questão de forma autônoma em relação aos demais argumentos deve ser expressamente analisado.

É o que ocorre no presente caso. O argumento de mera postergação é autônomo, mesmo que rejeitado os demais argumentos apresentados pela Recorrente o seu acolhimento é suficiente a solução da presente lide.

Por outro lado, devemos analisar se a falta de manifestação da DRJ causa prejuízo ao direito de constitucional de ampla defesa, ou mesmo se seria nulidade processual.

O Decreto nº 70.235/72 é omissivo a esse respeito e desta forma deve ser aplicada subsidiariamente as normas do Código de Processo Civil. No presente caso a norma aplicável é a do artigo 515, *in verbis*:

*Art. 515 - A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.*

*§ 1º - Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro.*

*§ 2º - Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.*

*§ 3º Nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito (art. 267), o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa versar questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento. (Acrescentado pela L-0010.352-2001)*

*§ 4º Constatando a ocorrência de nulidade sanável, o tribunal poderá determinar a realização ou renovação do ato processual, intimadas as partes; cumprida a diligência, sempre que possível*

*prosseguirá o julgamento da apelação. (Acrescentado pela L-011.276-2006)*

Da leitura dos dispositivos legais supra mencionados verifica-se não haver prejuízo, nos termos dos §§ 2º e 3º mesmo que a instância inferior não tenha se manifestado sobre um ou mais fundamentos ou mesmo sobre o mérito pode a instância superior julgar a causa sem que com isso haja supressão de instância.

Confesso que inicialmente tive dúvidas sobre a nulidade até mesmo porque a tal permissão legal inovou o ordenamento jurídico pátrio em 2001. E mesmo essa casa vem decidindo em alguns casos que a DRJ deve se manifestar expressamente, como nos casos de restituições de IRPF incidente sobre PDV.

Contudo, não me filio a tal entendimento posto que a apreciação direta pela instância superior de argumentos não apreciados pela instância inferior se coaduna com o direito fundamental à razoável duração do processo.

Assim, rejeito a preliminar e nesse ponto acompanho o Relator.

No mérito entendo que o primeiro argumento não prospera. Em que pese o fato de ser a operação inequivocamente uma garantia de uma garantia e na essência ser semelhante a um resseguro, na forma não o é.

O resseguro é contrato típico revestido de formalidades indispensáveis tais como a autorização da SUSEP.

Neste ponto acompanho o Relator.

Por outro lado, como já adiantado, o que chamou a minha atenção foi o argumento de mera postergação do pagamento.

Sustenta a recorrente em memoriais que:

*Fiscalização, inobstante o MPF estivesse direcionado ao IRFonte, solicitou e teve acesso às DIPJs dos respectivos anos fiscalizados. Ou seja, teve conhecimento do que ora se sustenta.*

*E, ainda, o argumento do Sr. Procurador da Fazenda Nacional, em sua sustentação oral, na linha de que eventual crédito de IRPJ, de IRFonte ou de qualquer outra natureza deva ser objeto de pedido de restituição e compensação, não pode ser acatado por ferir diversos preceitos que vêm sendo respeitados por sólida jurisprudência deste E. Conselho, quais sejam (i) **não exigir tributo cujo pagamento foi apenas postergado nos termos em que prescreve o PN Cosit nº 2/96** (Acórdãos 108-05.145, 107-04.946), (ii) **evitar o solve et repete** (Acórdão 105-14.519) e (iii) **obedecer ao princípio da moralidade** (Lei 9.784/99, art. 2º; Acórdãos 106-17.147).*

*Ademais, não se trata de um crédito tributário para ser compensado nos termos do art. 170 do CTN, mas sim de um IRFonte a ser aproveitado nos termos do art. 231, III do RIR/99, na determinação do saldo a pagar do IRPJ.*

*Enfim, como se vê do que consta dos autos e aqui claramente **demonstrado**, a Fazenda não deixou de receber o Imposto que*

foi lançado a título de IRFonte nas remessas efetuadas pela Recorrente à sua subsidiária em Cayman, ECC.

Como se depreende da página 27 do próprio Termo de Verificação Fiscal (“... criação da ECC Insurance por parte da Embraer.”), a ECC é subsidiária integral indireta da Recorrente, sendo que a subsidiária direta da Recorrente e controladora da ECC é a empresa espanhola EMBRAER SPAIN HOLDING CO. SL (“ESH”).

(...)

Nesse cenário, várias consequências de normas tributárias brasileiras são aplicáveis:

1. O lucro da ESH deve ser reconhecido e tributado pela EMBRAER (art. 74 da MP 2.158-35/01); o parecer PwC (Anexo 4) atesta essa tributação, ressaltando que a Embraer não se utilizou da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação, celebrada entre Brasil e Espanha e promulgada pelo Decreto nº 76.975/76.

2. O lucro da ECC deve ser reconhecido pela ESH (o parecer PwC confirma que isso ocorreu), o que autoriza afirmar que o lucro da ECC foi tributado no Brasil

3. O IRFonte cobrado nas remessas do Brasil em favor da subsidiária no exterior, inclusive em paraíso fiscal (caso da ECC, em Cayman), pode ser aproveitado pela controladora no Brasil (art. 395, par. 8º, RIR/99)

4. A holding no exterior deve concentrar o IRFonte exigido nas remessas em favor de suas subsidiárias (art. 14, par. 6º, IN 213/07)

Vejamos a legislação pertinente:

*Instrução Normativa SRF 213 de 2002*

*Compensação do imposto pago no exterior com o imposto de renda devido no Brasil*

*Regime de tributação*

*Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.*

(...)

*§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da*

*filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.*

*Disponibilização de lucros*

*Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.*

*(...)*

*§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.*

*RIR/99*

*Art. 395. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 15).*

*(...)*

*§ 8º O imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 245, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil (Medida Provisória nº 1.807-2, de 25 de março de 1999, art. 9º).*

*(obs: Art. 245 trata de países com tributação favorecida ou paraísos fiscais)*

Por sua vez assim se manifesta a Receita Federal do Brasil em seu “perguntas e respostas, que se baseia em soluções de consultas formuladas pelos contribuintes:

*PERGUNTAS E RESPOSTAS 2012 – CAPÍTULO OPERAÇÕES INTERNACIONAIS*

*104 - O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou*

*coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil?*

*Sim. Essa possibilidade foi reconhecida pelo art. 9º da MP 2158-35, de 2001, devendo ser*

*observados os limites para a compensação. Esses limites, estabelecidos no art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, aplicam-se, inclusive, no caso de afonte pagadora dos rendimentos ser pessoa jurídica domiciliada no País.*

*Veja ainda: Conceito de país com tributação favorecida:*

*Pergunta 005 deste capítulo.*

*Normativo: Lei nº 9.249, de 1995, art. 26; e MP 2158-35, de 2001, art. 9º.*

Diante do exposto não há como chegar a conclusão diversa, não há prejuízo ao Erário Público. Sendo a ECC uma seguradora cativa da Recorrente todo o seu lucro decorre das remessas efetuadas pela Recorrente e tendo esse lucro sido submetido a tributação o Imposto de Renda que deveria ser retido foi pago ao ser tributado pelo IRPJ da recorrente.

Se a Recorrente tivesse retido o IRRF como quer a Fazenda Nacional teria direito de compensá-lo com o IRPJ, reduzindo o imposto a pagar, como não reteve não compensou créditos e conseqüentemente pagou IRPJ maior.

Desta forma, abro divergência para dar provimento parcial para excluir da exigência o imposto, a multa de ofício e os juros de mora posteriores à data do recolhimento do IRPJ.

**É como voto.**

Assinatura digital  
Rodrigo Santos Masset Lacombe



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº: 16643.000118/2010-92

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do **Acórdão nº. 2201-01.630**.

Brasília/DF, 12 de julho de 2012.

\_\_\_\_\_  
Maria Helena Cotta Cardozo  
Presidente da Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- ( ) Apenas com Ciência
- ( ) Com Recurso Especial
- ( ) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----  
Procurador(a) da Fazenda Nacional