



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

**Processo n°** 18471.004337/2008-71  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.195 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de junho de 2018  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ARMINIO FRAGA NETO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, se não houver antecipação de pagamento, na forma do artigo 156, I do CTN, o prazo de decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

Observadas as limitações e condições estabelecidas pela legislação, o imposto liquidado no exterior, relacionado aos rendimentos aqui declarados, pode ser, a partir de seu recolhimento, aproveitado até o final do ano calendário, na apuração do valor aqui devido; sendo que, caso o recolhimento se dê em ano calendário posterior ao do reconhecimento do rendimento no Brasil, é assegurado ao contribuinte a utilização desse valor em apurações outras, no mês ou ano do recolhimento, conforme seja a apuração.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em afastar a decadência e dar parcial provimento para deduzir do Imposto de Renda apurado o valor correspondente a US\$ 249.301,95 de 15.04.2003, com relação aos fatos geradores havidos após

esta data, relacionados aos rendimentos provenientes das obrigações do tesouro americano e observados os valores já descontados nos anexos da DIRPF auditada. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior. Votaram pelas conclusões, em razão de votação sucessiva, os Conselheiros Denny Medeiros da Silveira e Luis Henrique Dias Lima que inicialmente negaram provimento ao recurso

(assinado digitalmente)

Mario Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior.

## **Relatório**

Cuida o presente de Recurso Voluntário em face do Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, que entendeu por considerar improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Contra a contribuinte foi lavrado Auto de Infração em 26.11.2008 para constituição de IRPF no valor principal de R\$ 1.252.264,52, acrescido da multa de ofício (75%) e dos juros legais - Selic.

A autuação decorre da constatação das infrações a seguir:

1 - Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos - Omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em moeda estrangeira - exercício 2004.

Do Termo de Verificação Fiscal de fls. 377/398, extraem-se os seguintes fatos de relevo para o caso:

1 - A Fiscalização se deu em função de representação fiscal formulada pela Derat/RJ, que versava sobre incompatibilidades observadas entre os valores declarados no Demonstrativo de Ganho de Capital em moeda estrangeira anexo à DAA (Declaração de Ajuste Anual) do exercício 2004, ano-calendário 2003, em especial quanto ao custo de aquisição dos títulos do Tesouro dos EUA e os valores informados constantes dos extratos apresentados das contas no exterior e na declaração prestada ao fisco americano.

2 - O contribuinte apresentou Demonstrativos de Ganho de Capital em moeda estrangeira anexos à sua Declaração de Ajuste Anual (DAA) do exercício 2004, ano-calendário 2003 (vide cópias extraídas do processo administrativo nº 15374.001714/2006-68). Nestes demonstrativos o contribuinte apurou o

---

ganho de capital decorrente da alienação, liquidação ou resgate de títulos do tesouro americano ("T-Notes"), e declarou compensado com o imposto devido no Brasil com o imposto pago no exterior (EUA.), em razão da reciprocidade de tratamento entre o Brasil e os Estados Unidos da América.

3 - Em síntese, o contribuinte explica que o ganho de capital declarado nos EUA corresponde a investimentos realizados em fundos, cujos rendimentos não foram disponibilizados para o investidor, mas sim, auferidos pelo fundo, os quais seriam qualificados como ganhos de capital, de acordo com o direito fiscal americano. Tais valores seriam decorrentes de operações realizadas pelo próprio fundo de investimento e não pelo investidor. Conclui que: "... como não houve liquidação de tais aplicações, não existe ainda data e valor de alienação e, conseqüentemente, ganho de capital correspondente."

4 - O contribuinte declarou os rendimentos de suas aplicações financeiras mantidas nos EUA de duas maneiras: ganho de capital apurado nos demonstrativos anexos à DAA ex.2004 e rendimentos tributáveis recebidos do exterior declarados no ajuste anual.

5 - Os ganhos de capital apurados em moeda estrangeira abrangiam os resultados apurados na alienação ou resgate dos títulos do Tesouro americano e os rendimentos (cupons) semestrais decorrentes dos juros recebidos por tais títulos antes de seu vencimento.

6 - Além dos ganhos de capital em moeda estrangeira e dos juros auferidos pelos títulos do Tesouro americano ("*T-Notes*"), o contribuinte também declarou outros rendimentos decorrentes de aplicações financeiras efetuadas originalmente em moeda estrangeira, tais como: dividendos recebidos de SWAT Fund e SFM Domestic Investments LLC e juros de conta corrente no exterior.

7 - Estes rendimentos foram declarados como rendimentos tributáveis recebidos do exterior sujeitos ao pagamento de carnê-leão e informados na Declaração de Ajuste Anual do exercício 2004, A/C 2003. Em resposta apresentada em 21/07/2008, em atendimento à intimação fiscal de 09/07/2008, o contribuinte discriminou no DOC 01 de forma individualizada, as datas e valores dos rendimentos tributáveis recebidos do exterior.

8 - Verificamos assim que tais rendimentos são decorrentes de aplicações financeiras em moeda estrangeira que foram disponibilizados ao contribuinte, portanto, devem ser submetidos a tributação definitiva como ganho de capital, consoante o disposto no Ato Declaratório Interpretativo nº 08/2003, pelos mesmos motivos já explicados em relação aos juros semestrais auferidos pelos títulos do Tesouro americano ("*T-Notes*").

9 - Logo, o ganho de capital decorrente dos rendimentos auferidos com os juros semestrais pagos pelos títulos ("*T-Notes*") e os dividendos declarados pelo contribuinte como rendimentos tributáveis recebidos do exterior estão sujeitos ao lançamento de ofício da diferença entre o valor apurado.

10 - Ressaltamos ainda que no curso do procedimento de fiscalização em face de Armínio Fraga Neto, o contribuinte não logrou comprovar o pagamento de imposto no exterior no ano-calendário de 2003 a ser compensado com o imposto apurado no Brasil. Pelo contrário, a documentação apresentada pelo contribuinte demonstrou que não houve pagamento de imposto nos E.U.A. no ano de 2003, mas tão somente uma compensação do crédito do imposto pago em período tributário anterior.

Regularmente intimado da autuação, apresentou Impugnação que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ - fls. 575/587, cuja decisão foi a seguir ementada:

*DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.*

*Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, se não houver antecipação de pagamento, o prazo de decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.*

*A redução do imposto devido no País, em razão do pagamento de imposto no exterior, deve ser efetuada observando-se as restrições impostas pela legislação tributária. O imposto de renda pago em país em que haja reciprocidade de tratamento somente poderá ser considerado como redução do imposto devido no País na hipótese do pagamento no exterior ter ocorrido no mesmo ano-calendário ao do vencimento do imposto no Brasil.*

Irresignado, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 609/635, aduzindo, em síntese:

1 - Em preliminar, decadência.

Sustenta deve ser aplicada a regra do artigo 150 § 4º do CTN, vez que teria havido a compensação do imposto devido no Brasil com aquele cobrado e quitado no exterior;  
e

2 - No mérito, o aproveitamento do imposto cobrado/pago nos EUA.

3 - Subsidiariamente, sejam afastados o juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

É a síntese do necessário.

**Voto**

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti

O contribuinte tomou ciência do Acórdão recorrido em 28.02.2012 (fls.592) e apresentou tempestivamente seu Recurso Voluntário em 29.03.2012. Observados os demais requisitos de admissibilidade, dele passo a conhecer.

Preliminarmente, sustenta o recorrente terem decaídos os créditos tributários relativos aos períodos de janeiro, junho, setembro e outubro de 2003, vez que, ao considerar sua ciência do lançamento em 28.11.2008 e os supostos pagamentos efetuados nos EUA, teria havido o transcurso do prazo assinalado na forma do artigo 150, § 4º do CTN.

Como é cediço, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial é deslocada da regra geral (art 173, I do CTN), típica para os lançamentos de ofício, para aquela estabelecida pelo artigo invocado pelo recorrente (art. 150, §4º do CTN).

Por sua vez, a aplicação do art. 150, §4º somente é possível quando o contribuinte, reconhecendo a ocorrência do fato gerador de determinado tributo, efetua pagamento, ainda que parcial, possibilitando ao fisco a posterior conferência dos valores recolhidos, contrapondo-se como os efetivamente devidos, efetuando o lançamento de ofício de eventuais diferenças.

No caso em apreço, abstraindo-se a comprovação do recolhimento efetuado no exterior, que será abordada mais adiante, o fato é que, para este relator, o pagamento a que alude a norma é aquele relacionado à apuração do tributo sob exame, segundos os contornos previstos na legislação doméstica e a ele correspondente, prontamente identificável pelo Fisco em seus sistemas de controle, sem que haja necessidade de maiores investigações sobre sua existência/natureza.

Note-se que, nesse sentido, o pagamento antecipado deve se relacionar à apuração do tributo tal como prevista em nossa legislação, como se seu produto fosse, ainda que parcial o pagamento, ainda que parcial a apuração, mas sempre a ela relacionado.

Nesse contexto, tenho que eventual pagamento efetuado em função da apuração do tributo segundo a legislação alienígena, não obstante a possibilidade de seu aproveitamento junto à apuração do aqui devido, na forma do artigo 103 do RIR/99,<sup>1</sup> não é capaz de, por si só, impulsionar sua conferência pelo Fisco, consoante exige aquele artigo 150 §4º do CTN, diferentemente do pagamento como modalidade de extinção do crédito tributário previsto no inciso I do artigo 156 do CTN.

---

<sup>1</sup> Art. 103. As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma do art. 86, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que (Lei nº 4.862, de 1965, art. 5º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 98):

I - em conformidade com o previsto em acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou

II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.

§ 1º A dedução não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos rendimentos.

§ 2º O imposto pago no exterior será convertido em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América informado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento (Lei nº 9.250, de 1995, art. 6º).

Perceba: o que se tem é uma faculdade - observadas as condições da Lei - conferida ao sujeito passivo que realizada atividade tributável também em outro país para que, a fim de se evitar a dupla tributação do mesmo rendimento, possa se valer do imposto lá recolhido e segundo à legislação daquele país, quando da apuração da exação segundo a nossa sistemática legal. Não se trata, pois, do pagamento antecipado a que aludem os artigos 156, I e 150 §4º, ambos do CTN, tampouco de modalidade de compensação tributária, para qual se exige, como condição *sine qua non*, que os sujeitos da relação obrigacional - Fisco e Contribuinte - sejam, ao mesmo tempo, credores e devedores recíprocos.

Posto isto, considerando que eventual pagamento efetuado no exterior não é aquele pagamento antecipado sujeito à conferência pelo Fisco, a teor do artigo 150 § 4º do CTN, tenho que a regra aplicável à contagem do prazo decadencial é, *in casu*, aquela estabelecida pela norma geral para os lançamentos de ofício, vale dizer, a do artigo 173, I do CTN.

Destarte, a considerar que a ciência do lançamento dera-se em 28.11.2008 (fls. 422) e que os fatos geradores relacionam-se ao ano 2003, impõe-se seja afastada a preliminar suscitada, na medida em que o Fisco teria até o dia 31.12.2008 para seu aperfeiçoamento.

Quanto ao **mérito**, sustenta que embora não tenha havido um pagamento realizado no ano-calendário 2003, houve uma compensação, em 15.04.2003, com crédito do ano-calendário 2002, no valor de US\$ 976.561,83, devido ao mecanismo denominado "tax overpayment" adotado nos EUA e um pagamento de US\$ 1.155.235,00, em 15.11.2004, de imposto de renda americano, ambos relacionados aos fatos geradores ocorridos em 2003.

Argumenta o recorrente que a lei, ao admitir o aproveitamento do imposto havido no exterior, especifica, em sua literalidade, que seria o imposto **cobrado** pela nação de origem, independentemente do momento em que esse imposto teria sido pago.

Veja que o artigo 103 do RIR/99, em que pese mencionar, textualmente, "*poderão deduzir, do imposto apurado ....., o cobrado pela nação de origem*" está a se referir, por óbvio, ao imposto pago/recolhido. Senão, vejamos:

*Art. 103. As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma do [art. 86](#), o **cobrado pela nação** de origem daqueles rendimentos, desde que ([Lei nº 4.862, de 1965, art. 5º](#), e [Lei nº 5.172, de 1966, art. 98](#)):*

*I - em conformidade com o previsto em acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou*

*II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.*

*§ 1º A dedução não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos rendimentos.*

*§ 2º O imposto pago no exterior será convertido em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América informado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 6º](#)).*

Seus incisos e parágrafos trazem cláusulas que condicionam o aproveitamento daquele valor lá fora apurado, a determinadas verificações. São elas:

1 - Que o valor recolhido se relacione aos mesmos rendimentos, desde que em conformidade com o previsto em acordo ou convenção internacional entre os países OU desde que haja reciprocidade de tratamento dos rendimentos aqui produzidos;

2 - Que aquele valor recolhido não tenha sido restituído ou utilizado em compensação de débito relacionado a ganhos outros. Nesse ponto, vale observar que o valor pago deve guardar relação com a respectiva apuração, sendo que, na hipótese de recolhimento a maior do que o apurado/devido, o então excesso só poderá ser aqui utilizado caso não tenha sido restituído ou utilizado em compensação, cabendo ao contribuinte o ônus de sua prova.

3 - A dedução está limitada ao valor apurado sobre os rendimentos aqui e lá tributados, não alcançando aqueles que eventualmente tenham sido apenas aqui tributados. Da mesma forma, não lhe é devido qualquer reembolso na hipótese de uma maior carga tributária no país de origem dos rendimentos.

Ora, se o aproveitamento está condicionado "à não restituição" e "a não compensação", naturalmente o *caput* do artigo está se referindo a valor recolhido/pago. Do contrário, estar-se-ia admitindo a restituição de valor tão somente cobrado (e não recolhido), o que não se afigura razoável.

Da mesma forma, o parágrafo 2º, ao tratar da conversão do valor em Reais para seu aproveitamento aqui no Brasil, está a se referir expressamente ao valor cobrado e pago e não, evidentemente, ao valor tão somente cobrado.

No mais, quanto a esse aspecto, filio-me ao entendimento posto na decisão recorrida no sentido de que:

*"...há que se perquirir o real sentido que se quis dar ao termo "cobrado". Nota-se que o legislador preocupou-se em evitar a dupla tributação, mas não teve a intenção de permitir que o contribuinte pudesse deixar de recolher o tributo no Brasil apenas comprovando que já houve constituição do crédito tributário no outro país. Caso contrario, se estaria abrindo uma perigosa brecha para que os impostos relativos a rendimentos e ganhos de capital sujeitos à tributação no Brasil e no exterior*

*pudessem ser cobrados em ambos os países e não recolhidos em nenhum."*

Superada a questão, impõe-se analisar o aproveitamento e natureza dos pagamentos efetuados no exterior, conjuntamente a sistemática de apuração do ganho de capital nas aplicações em moeda estrangeira, levando-se em conta a existência de reciprocidade entre o Brasil e EUA no que tange à tributação sobre os rendimentos auferidos, como assentado no AD SRF nº 28/2000, nos termos a seguir.

*"a legislação federal dos Estados Unidos da América permite a dedução do tributo reconhecidamente pago no Brasil sobre receitas e rendimentos auferidos e tributados no Brasil, o que configura, nos termos do § 20 do art. 1º da Instrução Normativa nº 73, de 1998, a reciprocidade de tratamento."*

A Fiscalização apurou, de forma incontroversa, **ganho de capital - GCAP** em função de valores auferidos nos EUA a título de **i) juros semestrais** pelos T-Notes e de **ii) dividendos** pagos pelos fundos de investimentos Swat Fund e SFM Domestic Investments LLC e juros de depósitos em conta-corrente nos meses de janeiro, junho, setembro, outubro e dezembro, todos de 2003.

Vale registrar que o autuante, diferentemente de como foi declarado pelo autuado, assim procedeu:

\* **Juros Semestrais em relação aos T-Notes** (Notas do Tesouro) - Tributados de forma definitiva como ganho de capital, a teor do artigo 1º do ADI SRF nº 8/2003.<sup>2</sup>; e

\* **Dividendos de Aplicações Financeiras - Swat Fundo e SFM Domestic Investmens LLC e Juros do HSBC** - Tributados de forma definitiva como ganho de capital, com fulcro no mesmo artigo 1º do ADI SRF nº 8/2003.

O quadro a seguir bem expõe as bases de cálculo apuradas e declaradas, além da natureza dos rendimentos identificados pela Fiscalização.

DT	NATUREZA	ORIGEM/FONTE PAG	BC APURADA	BC DECLARADA	VLR TRIBUTÁVEL	IR LANÇADO	IR EXT NA DIRPF
02/01/2003	dividendos	Swat Fund	7.271.047,52	0,00	7.271.047,52	1.090.657,13	
20/06/2003	dividendos	SFM Domestic Investments	98.316,08	0,00	98.316,08	14.747,41	
23/06/2003	dividendos	SFM Domestic Investments	88.806,45	0,00	88.806,45	13.320,97	
30/10/2003	dividendos	SFM Domestic Investments	208.736,37	0,00	208.736,37	31.310,46	
30/06/2003	Juros de T-Notes	2000 FT ng 9704.794.958	93.314,00	0,00	93.314,00	13.997,10	
30/06/2003	Juros de T-Notes	CPT ng 9704.794.966	443.241,50	0,00	443.241,50	66.486,23	
02/09/2003	Juros de T-Notes	HSBC	89.343,00	59.561,42	29.781,58	4.467,24	8.934,21
30/09/2003	Juros de T-Notes	HSBC	158.916,38	104.114,76	54.801,62	8.220,24	15.617,21
31/10/2003	Juros de T-Notes	HSBC	96.369,75	64.299,25	32.070,50	4.810,58	9.644,89
31/12/2003	Juros de T-Notes	HSBC	83.041,50	66.600,00	16.441,50	2.466,23	9.990,00
31/01/2003	Juros de c/c no Exterior	HSBC	6.421,18	0,00	6.421,18	963,18	
30/06/2003	Juros de c/c no Exterior	HSBC	2.224,61	0,00	2.224,61	333,69	
30/09/2003	Juros de c/c no Exterior	HSBC	1.284,98	0,00	1.284,98	192,75	

<sup>2</sup> Art. 1º O crédito de rendimentos relativos a aplicação financeira, inclusive depósito remunerado, realizada em moeda estrangeira por pessoa física residente no Brasil, implica a apuração de ganho de capital tributável, desde que o valor creditado seja passível de saque pelo beneficiário.

Processo nº 18471.004337/2008-71  
Acórdão n.º 2402-006.195

S2-C4T2  
Fl. 10

31/10/2003	Juros de c/c no Exterior	HSBC	1.035,51	0,00	1.035,51	155,33
31/12/2003	Juros de c/c no Exterior	HSBC	906,93	0,00	906,93	136,04
<b>TOTAL=&gt;</b>			<b>294.575,43</b>		<b>1.252.264,55</b>	<b>44.186,31</b>

Da mesma forma que se deu quanto à apuração do GCAP, não há controvérsia sobre a inexistência - em 2003 - de recolhimento no exterior relacionados ao IR sobre rendimentos lá auferidos. O que se tem, a seu turno, são supostos recolhimentos efetuados em 2002 e em 2004, dos quais pretende se valer o recorrente, por diferentes argumentos.

Compulsando e analisando as informações de fls. 514/524, que tratam dos dados fiscais do recorrente junto ao fisco dos EUA, concernente ao período de 2003 (espécie de ajuste anual e conta corrente do passivo fiscal) e devidamente traduzida para o vernáculo pátrio, pode-se notar que, de fato, há a informação do aproveitamento de crédito apurado em períodos anteriores nos valores de US\$ 975.908,88 e US\$ 652,95 (fls 189) na liquidação do IR lançado no valor de R\$ 1.155.235,00, bem como o aproveitamento de parte (US\$ 178.673,17) de um pagamento **em 2004**, no valor de US\$ 800.000,00, resultando num crédito para o período seguinte na monta de US\$ 621.326,83. Confira-se:

DATA DE VENCIMENTO DA DECLARAÇÃO OU DATA DE RECEBIMENTO DA  
DECLARAÇÃO (A QUE VIER POR ÚLTIMO) 14 de outubro de 2004.  
DATA DE PROCESSAMENTO 15 de novembro de 2004.

TRANSAÇÕES				
CÓD.	EXPLICAÇÃO DA TRANSAÇÃO	CICLO	DATA	VALOR
150	DECLARAÇÃO ARQUIVADA E IMPOSTO LANÇADO 98221-290-22501-4	20044408	15/11/2004	\$1.155.235,00
716	CRÉDITO ELEVADO DE PERÍODO TRIBUTÁRIO ANTERIOR		15/04/2003	-\$975.908,88
716	CRÉDITO ELEVADO DE PERÍODO TRIBUTÁRIO ANTERIOR		15/04/2003	-\$652,95
460	EXTENSÃO DE TEMPO PARA ARQUIVAMENTO DATA DE EXTENSÃO 15/08/2004		15/04/2004	\$0,00
670	PAGAMENTO SUBSEQÜENTE		15/04/2004	-\$800.000,00
460	EXTENSÃO DE TEMPO PARA ARQUIVAMENTO DATA DE EXTENSÃO 15/10/2004		15/10/2004	\$0,00
836	PAGAMENTO ELEVADO DE CRÉDITO ELEITO TRANSFERIDO PARA PERÍODO TRIBUTÁRIO SEGUINTE		15/04/2004	\$621.326,83

Impõe-se destacar, contudo, que o valor do IR então apurado para aquele exercício (US\$ 1.155.235,00) advém do cômputo de vários rendimentos que perfizeram a base tributável de US\$ 3.812.690,00, dentre os quais, os rendimentos de juros provenientes de obrigações do Tesouro dos EUA, no valor de US\$ 973.324 (fls.550), conforme o constante no memorando da PriceWaterHouse Coopers às fls. 548/573. Confira-se:

**Arminio e Lucyna Fraga – Receita do Tesouro dos EUA em 2003**

No decorrer de 2003, Arminio e Lucyna Fraga auferiram receita de juros de obrigações do Tesouro dos EUA em duas contas bancárias, separadas, mantidas no HBSC (resumidas a seguir). Observamos que a receita proveniente das obrigações do Tesouro dos EUA foi informada na linha 8a do Formulário 1040 da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física nos EUA de 2003. A receita total informada na Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física nos EUA de 2003 das operações nessas contas totaliza \$973.324 e é calculada como segue:

Descrição	Valor
Notas do Tesouro dos EUA (Conta 9704794058)	\$69.858
Notas do Tesouro dos EUA (Conta 9704794986)	\$1.000.189
Notas do Tesouro dos EUA (Conta 9704794986) – opção Artigo 171(c) <sup>4</sup>	(\$96.721)
Lucro Total Informado Proveniente das Notas do Tesouro dos EUA	<u>\$973.324</u>

Conforme mencionado anteriormente neste memorando a receita dessas obrigações do Tesouro dos EUA é tributada às alíquotas usuais para receitas, em relação às taxas de ganho de capital de longo prazo.

Em seguida, apresento um resumo dos valores declarados ao fisco americano:

RENDIMENTO DECLARADO	US\$
RENDIMENTOS, SALÁRIO, GRATIFICAÇÕES, ETC	39.044,00
RENDIMENTO DE JUROS TRIBUTÁVEL	1.068.398,00
RENDIMENTO DE DIVIDENDO ORDINÁRIO	41.626,00
GANHO DE CAPITAL	1.564.861,00
ALUGUEL/ROYALTY/PARCEIRA/ESPÓLIO	1.219.251,00
<b>OUTROS RENDIMENTOS</b>	<b>-75.532,00</b>
<b>RENDA BRUTA =&gt;</b>	<b>3.857.648,00</b>

Dos esclarecimentos prestados pelo autuado, quanto ao valor e à natureza do ganho de capital declarado aos EUA (US \$1.564.861,00), sou levado a entender que não corresponde - exatamente - aos mesmos rendimentos tributados pela Fiscalização.

Explico:

A Fiscalização considerou os rendimentos recebidos dos fundos SWAT FUND e SFM DOMESTIC INVESTMENTS LLC, creditados diretamente na conta-corrente do autuado, como decorrentes de aplicações financeiras em moeda estrangeira (dividendos), chegando a uma base de cálculo no importe total de US\$ 2.202.963,00.

Tais fundos, como registra resumidamente o fisco, operam da seguinte forma:

SWAT FUND - é um <i>hedge fund</i> com portfólio de investimentos variados, operando com renda variável, moeda e renda fixa em vários países.
---

SFM Domestic Investments LLC - é um fundo que investe prioritariamente em empresas.

Data	Natureza	Origem/Fonte Pagadora	B. Cálculo Apurada (em US\$)	Cotação US\$/R\$(2)	B. Cálculo Apurada (em R\$)
02/01/2003	Dividendos	Swat Fund	2.064.700,00	3,5216	7.271.047,52
20/06/2003	Dividendos	SFM Domestic Invest.	33.990,00	2,8925	98.316,08
23/06/2003	Dividendos	SFM Domestic Invest.	30.857,00	2,878	88.806,45
30/10/2003	Dividendos	SFM Domestic Invest.	73.416,00	2,8432	208.736,37

Por sua vez, o recorrente, quanto ao ganho de capital declarado aos EUA no importe de US\$ 1.564.861,00, assim procurou esclarecer:

*Inicialmente, cumpre observar que o valor acima apontado não se trata, de fato, de um ganho de capital em conformidade com o conceito adotado pela legislação brasileira. No direito tributário nacional somente se tem a apuração de um ganho de capital quando da alienação de um bem ou direito ou, no caso de aplicações em fundos de investimento, quando da sua liquidação.*

*A legislação fiscal norte-americana funciona de forma diferente. No caso de investimentos em fundos, por exemplo, **há a tributação de rendimentos não foram disponibilizados para o investidor, mas sim, auferidos pelo próprio fundo.** Tais valores, de acordo com o direito fiscal americano, seriam qualificados como "ganhos de capital".*

*Tais "ganhos de capital" seriam decorrentes de operações realizadas pelo próprio fundo de investimento e não pelo investidor.*

*Verifica-se, portanto, que os valores considerados como ganho de capital" nos Estados Unidos não configuram renda tributável no Brasil, em função de se tratarem de ganhos potenciais não disponibilizados ao investidor. Não tendo havido a liquidação da aplicação não ocorreu o fato gerador do imposto de renda brasileiro.*

Por oportuno, cumpre mencionar que o memorando citado alhures procurou esclarecer a sistemática lá fora adotada, a partir do seguinte escopo encomendado:

**PricewaterhouseCoopers [LOGOTIPO]****Memorando**

**Para:** Arminio Fraga

**De:** Vincent Vaccaro [assinatura impressa de Vincent Vaccaro]

**Data:** 26 de novembro de 2007

**Assunto:** Arminio e Lucyna Fraga - Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física nos EUA de 2003

Os senhores solicitaram-nos uma revisão da sua Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física nos EUA de 2003 e o fornecimento de uma análise geral referente à receita de juros declarada proveniente de obrigações do Tesouro dos EUA e o respectivo passivo fiscal referente a essa receita.

Recebemos uma cópia da sua Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física nos EUA de 2003 e demonstrativos da corretora referentes a 2003, resumindo a receita de juros das obrigações do Tesouro dos EUA.

Nosso compromisso está limitado à revisão da sua Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física nos EUA de 2003 e à informação da receita proveniente do Tesouro dos EUA, conforme calculado pela sua corretora, inclusive o imposto de renda dos EUA incidente sobre essa receita do Tesouro dos EUA. Não auditamos, compilamos e nem revisamos quaisquer outros aspectos da sua Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física nos EUA de 2003.

Note-se que os esclarecimentos restringiram-se a questões afetas aos rendimentos de juros provenientes das obrigações do Tesouro dos EUA, sendo que, com relação a tais obrigações, não houve, na forma da legislação americana, a apuração de ganho de capital, consoante abaixo consignado.

Uma revisão dos extratos do HSBC referentes às contas nº 9704794058 e nº 9704794966 indica que Arminio e Lucyna Fraga não tinham quaisquer operações com obrigações do Tesouro dos EUA que resultassem em ganho ou perda de capital realizado no decorrer de 2003. Conseqüentemente, nenhuma receita de ganho ou perda de capital com obrigações do Tesouro dos EUA foi informada na linha 13a ou no Anexo D do Formulário 1040 do ano de 2003. (Vide anexo).

<sup>4</sup> Reg. Tesouro §1.171-1(c) – O contribuinte poderá optar por compensar os juros recebidos anualmente com o valor anual de amortização.

Vale frisar, que os valores lançados decorreram da análise daqueles declarados pelo recorrente no Demonstrativo de Ganhos de Capital anexo à sua DIRPF/04, em cotejo com os constantes dos extratos apresentados da conta no exterior e na declaração prestada ao fisco americano. Ou seja, disso se extrai que parte dos rendimentos aqui tributados sob a forma de ganho de capital, a teor do artigo 24 da MP 2.158-35/2001<sup>3</sup>, à generosa alíquota

<sup>3</sup> Art. 24. O ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, será apurado de conformidade com o disposto neste artigo, mantidas as demais normas da legislação em vigor.

§ 1o O disposto neste artigo alcança, inclusive, a moeda estrangeira mantida em espécie.

§ 2o Na hipótese de alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, o imposto será apurado na declaração de ajuste.

de 15%, se relacionam com aqueles declarados ao fisco americano como rendimentos das obrigações do Tesouro dos EUA (Notas do Tesouro dos EUA) e lá tributados às alíquotas usuais para receitas, que, segundo o informado naquele documento de fls 187/197, seria de 35%.

Destacando, mais uma vez: da justificativa que constou do preâmbulo do TVF, conclui-se que o procedimento de ofício visou à constituição de crédito tributário a partir das informações que constaram na declaração prestada ao fisco americano, além daquelas verificadas nos extratos da conta no exterior.

Pelas linhas acima, penso que os únicos rendimentos declarados ao fisco norte americano que guardam relação com os que aqui foram tributados, da forma como os foram, seriam os da monta de US\$ 973.324,00, que aparentam integrar a linha "Rendimento de Juros Tributável" daquela declaração.

E repise-se: o valor do IR apurado corresponde a rendimentos/ganhos outros que, aparentemente, não se relacionam com os aqui tributados. Ou seja, da base tributável (US\$ 3.812.690,00), US\$ 973.324 (fls.550) referem-se a rendimentos de juros provenientes de obrigações do Tesouro dos EUA. Vale dizer: aproximadamente 25,53 %.

Considerando que o IR total se deu, a rigor, sob uma alíquota efetiva de 30,30% (US\$ 1.155.235,00 / US\$ 3.812.690) e que aqueles **créditos de 2002** importaram em 84,53% do valor do IR (US\$ 976.561,83 / US\$ 1.155.235,00), enquanto que o pagamento de US\$ 178.673,17 (parcela do pagamento de US\$ 800.000,00), **efetivado em 15.04.2004**, em 15,47% do valor do IR (US\$ 178.673,17 / US\$ 1.155.235,00) tenho que os valores a eles correspondentes e que se relacionaram aos rendimentos advindo dos títulos do tesouro americano seriam da monta de US\$ 249.301,95 e US\$ 45.612,65, assim determinados:

	US\$	"E" / "B"	"C" / "B"	"D" / "C"	"E" / "C"
<b>A</b> RENDA BRUTA AJUSTADA	3.850.048,00				
<b>B</b> RENDA TRIBUTÁVEL	3.812.690,00				
<b>C</b> IMPOSTO POR DECLARAÇÃO	1.155.235,00		30,30%		

§ 3o A base de cálculo do imposto será a diferença positiva, em Reais, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou direito, da moeda estrangeira mantida em espécie ou valor original da aplicação financeira.

§ 4o Para os fins do disposto neste artigo, o valor de alienação, liquidação ou resgate, quando expresso em moeda estrangeira, corresponderá à sua quantidade convertida em dólar dos Estados Unidos e, em seguida, para Reais, mediante a utilização do valor do dólar para compra, divulgado pelo Banco Central do Brasil para a data da alienação, liquidação ou resgate ou, no caso de operação a prazo ou a prestação, na data do recebimento de cada parcela.

§ 5o Na hipótese de aquisição ou aplicação, por residente no País, com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira, a base de cálculo do imposto será a diferença positiva, em dólares dos Estados Unidos, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou do direito, convertida para Reais mediante a utilização do valor do dólar para compra, divulgado pelo Banco Central do Brasil para a data da alienação, liquidação ou resgate, ou, no caso de operação a prazo ou a prestação, na data do recebimento de cada parcela.

§ 6o Não incide o imposto de renda sobre o ganho auferido na alienação, liquidação ou resgate:

I - de bens localizados no exterior ou representativos de direitos no exterior, bem assim de aplicações financeiras, adquiridos, a qualquer título, na condição de não-residente;

II - de moeda estrangeira mantida em espécie, cujo total de alienações, no ano-calendário, seja igual ou inferior ao equivalente a cinco mil dólares norte-americanos.

§ 7o Para efeito de apuração do ganho de capital de que trata este artigo, poderão ser utilizadas cotações médias do dólar, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

D	CRÉDITOS ANTERIORES	976.561,83		84,53%	
E	PAGTO EM 15.04.2004	178.673,17			15,47%
E	RECEITAS T-NOTES	973.324,00	25,53%		

RECEITAS T-NOTES	973.324,00
IR (30,30%) =>	294.914,60
<b>IR LIQUIDADO COM CRED PERÍODO ANTERIOR (84,53%) =&gt;</b>	<b>249.301,95</b>
<b>IR LIQUIDADO COM PAGTO DE 15.04.2004 =&gt;</b>	<b>45.612,65</b>

Passo, nas linhas a seguir, a análise da tempestividade dos recolhimentos efetuados pelo autuado e sua utilização na apuração promovida pela fiscalização. Em 15.04.2003, o aproveitamento dos créditos de US\$ 976.561,83, com origem em 2002; em 15.04.2004, o pagamento de US\$ 178.673,17.

A IN SRF nº 118/2000, ao dispor, especificamente, sobre a tributação **do ganho de capital** decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação **ou resgate de aplicações financeiras**, adquiridos em moeda estrangeira, e da alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, de propriedade de pessoa física, estabelece em seu artigo 19, a possibilidade de se deduzir do imposto aqui apurado sobre o ganho de capital, aquele pago no país de origem dos respectivos rendimentos. Confira-se:

***Art. 19. O imposto de renda pago em país com o qual o Brasil tenha firmado acordos, tratados ou convenções internacionais prevendo a compensação, ou naquele em que haja reciprocidade de tratamento, poderá ser considerado como redução do imposto devido no País, desde que não seja compensado ou restituído no exterior.***

Por sua vez, a IN SRF 208/2002, que trata da tributação, pelo IR, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos também situados no exterior por pessoa física residente no Brasil, traz em seus artigos 14, 15 e 16, os contornos da tributação daqueles rendimentos.

O artigo 14 cuida do ganho de capital; o 15 do resultado da atividade rural; e o 16 dos demais rendimentos (Carnê Leão e DAA).

Em que pese aquele artigo 14 não trazer maiores detalhes acerca do aproveitamento do IR pago no exterior, o artigo 16, ainda que cuidando dos "**demais rendimentos**" sujeitos a carnê leão e ao ajuste anual (DAA), apresenta em seus vários parágrafos e incisos, regras que devem ser aplicadas, *mutatis mutandis*, à tributação sobre o ganho de capital, na medida em que, de uma forma ou de outra, acaba por regulamentar o aproveitamento - aqui no Brasil - do IR recolhido no exterior.

Faço registrar que a aplicação desse artigo 16 não implica promover qualquer limitação ao direito conferido por lei aos contribuintes, mas sim disciplinar a forma como se dará o aproveitamento do IR recolhido no exterior, ainda que, em alguns casos particulares, o contribuinte seja obrigado a, em prol de se estabelecer uma regra geral, adotar conduta nem sempre de fácil percepção, coma aquela de aproveitar o IR recolhido no exterior no ano de seu recolhimento, ainda que o reconhecimento do rendimento, no Brasil, tenha se dado em período anterior (*inteligência do § 7º do artigo 16 da IN SRF 208/2002*).

Como abordado adiante, a regra encimada revela a preocupação da legislação em autorizar o aproveitamento do IR tão somente após o seu recolhimento no exterior, ainda que o exercício em que se dera não coincida com o recebimento do correspondente rendimento.

### **Recolhimentos de 2002, aproveitados na apuração de 2003 nos EUA:**

A fundamentação adotada pela Fiscalização e encampada pelo acórdão recorrido, para o não aproveitamento desses valores no lançamento, residiu no fato de que tais recolhimentos não teriam se dado em 2003, mas sim em 2002.

Não compartilho desse entendimento.

Ao que se nota dos esclarecimentos de fls. 549, ainda que a apuração do IR se dê ao final do ano (**Período Tributário: 31 de dezembro de 2003 - fls 515**), cabe ao contribuinte efetuar pagamentos antecipados e estimados ao longo do período base (em regra, 90%), de forma que o saldo remanescente seja liquidado quando da entrega da declaração.

- (1) no 15º dia do quarto mês do exercício,**
- (2) no 15º dia do sexto mês do exercício,**
- (3) no 15º dia do nono mês do exercício, e**
- (4) no 15º dia do primeiro mês após o final do exercício.**

E assim foi feito com os créditos advindos de 2002 (US\$ 975.908,88 e US\$ 652,95). Foram apropriados em 15.04.2003, como se fossem pagamentos antecipados por estimativa.

Segundo sustenta o recorrente, em 15.04.2003 teria havido uma compensação do valor devido relacionado aos fatos-geradores ocorridos em 2003, com o aproveitamento de crédito do ano-calendário 2002. Todavia, como já abordado alhures, a informação extraída do resumo da declaração apresentada ao fisco americano é no sentido do aproveitamento do crédito - **antecipadamente** e por estimativa - proveniente de período anterior, na monta de US\$ 976.561,83, relacionado, como já dito, a rendimentos cuja apuração teria se findada em 31.12.2003.

Disso infiro que quando dos pagamentos antecipados por estimativa, não se tinha, em última análise, a certeza de a quais rendimentos eles se relacionavam, na medida em que o período tributário se encerraria somente em 31.12.2003, o que me faz concluir que somente naquela data é que o autuado teria evidenciado o nexos entre os rendimentos tributados e o correspondente imposto cobrado e pago.

E perceba, o valor do IR apurado lá fora ao final do período tributário - 31.12.2003, já se encontrava descontado de "CRÉDITO FISCAL ESTRANGEIRO" no valor de US\$ 35.722,00, que, **imagino**, se refira IR aqui devido.

Assim, quando dos períodos de apuração relacionados aos fatos geradores aqui tratados, tenho que, **à exceção dos de dezembro de 2003**, o recorrente ainda não tinha a definição do quanto de imposto teria sido pago nos EUA **relacionado aos mesmos rendimentos** aqui abordados.

Com efeito, nas datas dos vencimentos dos fatos geradores aqui envolvidos, quais sejam: 28.02.2003, 31.07.2003, 31.10.2003, 28.11.2003 e **30.01.2004**, tenho que, à exceção da de **30.01.2004**, não era possível, salvo melhor juízo, determinar se os rendimentos então oferecidos à tributação nas apurações acima teriam sido tributados ao final do período fiscal norte americano de 31.12.2003, ainda que tivesse havido recolhimentos antecipados e estimados ao longo daquele mesmo exercício.

Não obstante as considerações acima, penso que, em se tratando de lançamento de ofício em que se deu após a data do recolhimento do IR alienígena, quando então o autuante já dispunha dos elementos necessários à identificação daquele imposto e o correspondente rendimento lá tributado, não haveria óbice legal ao seu aproveitamento na apuração empreendida de ofício pelo Auditor-Fiscal, dentro do próprio ano da apropriação **do crédito** nos EUA, observadas as condições a seguir.

O § 7º daquele artigo 16 estabelece que **se o pagamento do IR** no exterior ocorrer **em ano-calendário posterior ao do recebimento do rendimento**, a pessoa física pode compensá-lo com o imposto relativo ao carnê-leão do mês do seu efetivo pagamento e com o apurado na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do pagamento do imposto. Perceba que, com isso, o termo inicial para o aproveitamento do IR recolhido no exterior teria sido definido como sendo a data do aludido pagamento.

Já o § 8º dispõe que caso o imposto pago no exterior seja maior do que o imposto relativo ao carnê-leão no mês do pagamento, a diferença pode ser compensada nos meses subsequentes **até dezembro do ano-calendário e na Declaração de Ajuste Anual**. Assim sendo, procurou definir o termo último como sendo o final do ano calendário em que se deu o recolhimento.

Nessa linha, tenho que a regra posta no § 6º daquele artigo 16, no sentido de que "*o imposto pago no país de origem dos rendimentos pode ser compensado no mês do pagamento com o imposto relativo ao carnê-leão e com o apurado na Declaração de Ajuste Anual*", se conjugada com as dos §§ 7º e 8º, ambos do mesmo artigo, está a autorizar, em sede de lançamento de ofício, o aproveitamento do IR - após seu recolhimento - **no ano** de sua apropriação.

E mais, vale lembrar que o valor do ganho de capital apurado e o aproveitamento de eventual imposto pago, em que pese por vezes referirem-se a alienações/rendimentos havidos ao longo do exercício, são declarados ao fisco em anexo à Declaração de Ajuste Anual - DAA. É nesse momento em que ocorre a confissão do débito, ainda que com período de apuração e vencimento em momentos anteriores.

Assim sendo, divirjo do entendimento do fisco e encaminho o voto no sentido da possibilidade do aproveitamento de parte dos recolhimentos apropriados em 15.04.2003, no que toca aos períodos de apuração que se deram após essa data.

#### **Recolhimento de 2004:**

Por sua vez, no que **toca ao aproveitamento do valor de US\$ 178.673,17 apropriado em seu passivo fiscal em 15.04.2004**, entendo pela sua impossibilidade, em função do fundamentado no tópico anterior. Vejamos:

Na seqüência do acima exposto, em especial em função da regra do § 7º encimado, haveria um limite temporal para a utilização do IR pago no exterior, que seria o término do ano-calendário em que se deu a tributação do rendimento aqui no Brasil.

Perceba que a partir da apuração e até o vencimento do tributo devido no Brasil sobre determinados rendimentos auferidos no exterior, espera-se que o contribuinte, invariavelmente, já tenham dimensionado o valor do IR recolhido no país de origem, relacionado concretamente a esses mesmos rendimentos. Daí a lógica de se autorizar o aproveitamento do IR recolhido após o encerramento do ano - **ainda que em apurações outras** - desde que no ano de seu recolhimento no exterior.

Penso que o intuito da norma encimada repousa em trazer certa estabilidade no controle do crédito pela Administração Tributária, evitando-se desnecessários pedidos de restituição, de cancelamento de inscrições em Dívida Ativa da União ou ainda de revisão de parcelamentos de débitos, que viessem, ao fim e ao cabo, comprometer a eficiência da administração pública.

Nesse contexto, filiando-me à lógica do entendimento consignado na decisão recorrida, o aproveitamento de eventual recolhimento no exterior relacionado aos rendimentos aqui tributados, deve se dar até o vencimento do imposto apurado ou até o final do ano calendário, na medida em que se trataria de um elemento que circunda a própria apuração do *quantum* devido **a ser cobrado**.

Em outras palavras: o valor que alimentará os sistemas de cobrança do Fisco, em função da apuração e da declaração do ganho de capital como um anexo da DAA, é aquele já descontado do montante por ventura pago no exterior, relacionado àquele mesmo rendimento. Assim, na circunstância de ter havido tal pagamento em ano calendário posterior, a rigor não se teria, quando da declaração do imposto no Brasil, a materialização daquele imposto pago lá fora.

Desta feita, os elementos que integrarão a apuração do valor a ser aqui recolhido são, por lógico, aqueles de que dispõe o sujeito passivo até a data da prestação de contas ao Fisco e por este aferíveis, sob pena de abalar a segurança na relação entre ambos os envolvidos.

Ademais, não se sustentaria a alegação de que - se assim entendendo - estaria atentando contra a reciprocidade de tratamento fiscal com o objetivo de evitar a dupla tributação, posto que, novamente, valendo-me do assentado na decisão de piso **e não refutado pelo recorrente em seu recurso**, é justamente em decorrência de tal reciprocidade que o contribuinte poderá utilizar o imposto pago ou - se for lá o caso - "**cobrado**" no Brasil como redução do imposto que será apurado e adimplido em momento posterior nos EUA.

Por fim, no que toca ao pleito para que sejam afastados os juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, melhor sorte não lhe socorre.

Trago à colação a íntegra da fundamentação do voto proferido pela conselheira Adriana Gomes Rêgo, no acórdão 9101003.208 – 1ª Turma da CSRF de 08.11.2017, com o qual me alinho.

"A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu artigo 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa Selic. Veja-se:

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

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

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se:

*Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Grifei)*

Ora, dos artigos 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.

Vale transcrever os dispositivos:

*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 dela decorrente.*

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. (Grifei)*

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de ofício proporcional, bem como a multa isolada, lançadas juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeitase a juros de mora por força do disposto no artigo 61, caput, da Lei nº 9.430, de 1996.

Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do artigo 61 apenas aos débitos principais de tributos e contribuições, como sustenta a recorrente, bastaria suprimir o termo "decorrente", como bem pontua o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, no voto condutor do Acórdão nº 1401001.653:

*É importante notar que no caput do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos.*

Além disso, o CTN claramente permite a aplicação de juros sobre "crédito", conceito no qual se insere a multa de ofício. O artigo 161, caput, do Código, estabelece a incidência de juros de mora sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento", dispondo o seguinte:

*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 um por cento ao mês. (Grifei)*

Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do artigo 3º do CTN: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os artigos 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.

Adotando estas premissas, o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa também concluiu, no voto condutor do Acórdão nº 220101.630, que, se o artigo 113 do CTN incorpora à obrigação principal o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e o artigo 139 do CTN estipula que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, é evidente que a penalidade pecuniária integra o conceito de crédito tributário. Em acréscimo, o Conselheiro expõe que:

*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 inc*

*lusão 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 o 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 o não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questionase, 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 o 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.*

[...]

*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. Acrescentese, 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.*

Corroborando o entendimento de que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis, em 1/9/2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº 1.129.990/PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

*TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. 1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal*

*punitiva, a qual integra o crédito tributário.*

*2. Recurso especial provido.*

Analisouse, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o artigo 161 do CTN em conjunto com os artigos 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis e, tendo em conta que o artigo 161 do CTN, ao se referir ao crédito, está tratando de crédito tributário, concluiu que referido dispositivo autoriza a exigência de juros de mora sobre multas.

Este foi, aliás, o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, de 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves:

*AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido. (Grifei)*

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

*Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora de vem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento." (Grifei)*

Em julgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Anocalendarío: 2004, 2005, 2006 [...] JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art . 161 do CTN. Precedentes do STJ.*

Portanto, não assiste razão à Contribuinte quando afirma que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não encontra respaldo na legislação. Como se viu, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício decorrem da lei.

Por fim, conforme o antes transcrito § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic. Veja-se:

*Art. 5º (...)*

*§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento."*

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso apresentado para REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, DAR-LHE parcial provimento para deduzir do IR apurado, o valor correspondente a US\$ 249.301,95 de 15.04.2003, com relação aos fatos geradores havidos após esta data, relacionados aos rendimentos provenientes das obrigações do tesouro americano e observados os valores já descontados nos anexos da DIRPF auditada.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti