



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

**Processo n°** 10920.720469/2011-00  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.298 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de dezembro de 2012  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** KRONA TUBOS E CONEXOES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

**ÁGIO. REAVALIAÇÃO DAS QUOTAS SOCIAIS. INDEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL**

Quando se fala em registro contábil do ágio é preciso ter presente de que "a contabilidade não é uma verdade em si mesma, mas instrumento para que uma realidade externa a ela seja conhecida e interpretada." Com base nesta premissa, feito o registro contábil, cabe ao operador do direito buscar a causa para verificar se o ágio registrado na contabilidade existiu ou não.

O ágio se constitui na diferença existente entre o preço da coisa e o valor efetivamente pago. Assim, ágio para efeitos de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL só pode ser concebido no caso de aquisição a título oneroso.

O ágio que tem origem em operações societárias que envolvem reavaliação do patrimônio, sem que o investidor ou empresa investidora tenha suportado custo na aquisição do controle acionário, não é dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que davam provimento parcial para excluir a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor nessa matéria o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e redator designado

*(assinado digitalmente)*

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Conforme relatório do acórdão recorrido (fl. 696 e seguintes) foram exigidas da contribuinte acima qualificada as seguintes importâncias e a que título:

Auto de Infração <b>IRPJ</b> (fls.556 a 578)	Valores em R\$
Imposto	8.880.977,04
Juros de Mora	2.737.634,97
Multa Proporcional	6.660.732,67
Crédito Tributário Apurado	<b>18.279.344,68</b>

Auto de Infração <b>CSLL</b> (fls.579 a 592 )	Valores em R\$
Contribuição	3.190.486,63
Juros de Mora	984.245,43
Multa Proporcional	2.392.864,00
Crédito Tributário Apurado	<b>6.567.596,96</b>

Por tratar-se de matéria conhecida nesta turma, penso que a transcrição da ementa do acórdão recorrida permite a compreensão da controvérsia:

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

**Ágio Constituído Sobre as Quotas da Própria Empresa e Decorrente de Transação Entre Empresas Ligadas. Indedutibilidade. IRPJ. CSLL.**

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza (ágio) em decorrência de uma transação dos sócios com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável, do ponto de vista econômico, tais transações não se revestem de substância e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade e, conseqüentemente, o ágio delas decorrente não se enquadra na hipótese de dedutibilidade prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Deve ser glosada eventual despesa lançada em função de ágio constituído nessas condições, mormente se reduziu o resultado da própria sociedade sobre a qual o ágio foi constituído (ágio de si mesmo).

**Ágio de Si Mesmo. Custo. Fundamentos Contábeis. Inconsistência.**

O ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Legislação Tributária.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Do acórdão recorrido, para efeito de relatório, transcrevo os seguintes pontos:

(i) KRONA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA. ao incorporar ANORK PARTICIPAÇÕES LTDA., contabilizou o ágio transferido em conta do ativo diferido, tendo como contrapartida a conta reserva de ágio, do patrimônio líquido.

(ii) O que levou a contabilização do ágio na KRONA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA. foi a avaliação contábil do patrimônio líquido de ANORK PARTICIPAÇÕES LTDA, e a conseqüente integralização das quotas pelo valor informado pelo Laudo, fls.419 a 491, com ágio, sem que para isto tenha havido qualquer desembolso.

(iii) Em verdade, não faz sentido algum reconhecer, na contabilidade, o resultado derivado de transações entre entidades sob o mesmo controle, ou seja, sob a mesma vontade. Isso é, na realidade, geração artificial de resultado.

*Por todo o exposto e, ainda, considerando que:*

1. As pessoas jurídicas envolvidas na operação são interdependentes;
2. O tempo diminuto entre a constituição das empresas Krona Participações Ltda. e Anork Participações Ltda., e a incorporação de Anork por Krona Indústria de Plásticos Ltda., foi de apenas 23 dias;
3. Anork Participações Ltda. e Krona Participações Ltda. foram criadas em mesma data 28 de outubro de 2005, com idênticos objetos sociais. Anork com Capital Social de R\$ 100,00 e 4 (quatro) dias após, ou seja, 1º de novembro de 2005, ter seu capital aumentado para R\$ 58.900.100,00 em decorrência de integralização por parte de Krona Participações Ltda., mediante a entrega de 1.500.000 de quotas de Krona Indústria de Plásticos Ltda., agora avaliados em R\$ 58.900.000,00.

...

5. A movimentação contábil de Krona Participações Ltda. foi pequena, conforme podemos notar nos livros contábeis, fls.390 a 417, o que contradiz com

uma das justificativas apresentadas para incorporação: “unificação das rotinas administrativas, principalmente aquelas contábeis e fiscais, com a conseqüente redução de tempo dispendido na execução destas tarefas e racionalização de documentos.”

6. Inexistência de fluxo financeiro entre Krona Indústria de Plásticos Ltda e Anork Participações Ltda., pela incorporação, ou seja, não houve pagamento pelo ágio. Sobre esta questão assim se manifestou a Comissão de Valores Mobiliários.

7. O que se percebe é a existência de Krona Indústria de Plásticos Ltda. e, após 23 dias, restam a mesma empresa e mais R\$ 46.846.974,14 de ágio a ser deduzido. O que revela que não houve nenhum propósito negocial.

8. Por tudo o que foi dito resta claro que a motivação das operações perpetradas por Krona Indústria de Plásticos Ltda., que culminaram com a incorporação de Anork Participações Ltda. foram puramente tributárias com objetivo de se obter a redução de impostos.

9. Em razão do que foi exposto, as amortizações de despesas relacionadas ao ágio foram glosadas, repercutindo na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Intimada o acórdão em 05-12-2011, a parte interessada, de forma tempestiva, apresentou o recurso de fls. 721 e seguintes, alicerçado nos seguintes fundamentos de fato e de direito:

(i) que o auto de infração baseou-se no artigo 13, III, da Lei nº 9.249, de 1995 e artigos 249, I, 251, parágrafo único, 299, 324, §§ 2º e 4º, todos do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, contudo, o caso concreto trata de amortização de ágio decorrente de aquisição de participação societária, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, cujo tratamento tributário são os artigos 385, 385 e 391, todos do Regulamento do Imposto de Renda. Assim, impo-se reconhecer a nulidade da autuação haja vista que os dispositivos invocados mostram-se inaplicáveis;

(ii) que não há na lei qualquer impedimento ou restrição que impeça Companhia de incorporar empresa com ágio registrado, adquirindo-o por sucessão, possa amortizá-lo;

(iii) que em momento algum a autoridade fiscal logrou êxito em demonstrar que os atos praticados pela recorrente não eram válidos;

(iv) quanto ao direito de amortização do ágio a recorrente transcreve os artigos 385, 386 e 391 do Regulamento do Imposto de Renda;

(v) que não cabe à autoridade fiscal ignorar atos válidos e lícitos, sendo que é a própria lei fiscal que reconhece a possibilidade de registrar e amortizar o ágio.

(vi) que o caso concreto trata de aquisição de participação societária, com apuração de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, conforme laudo existente nos autos, sem que exista qualquer prova ou acusação de manipulação das provas;

(vii) que não cabe juros de mora, com base na taxa Selic, sobre a multa de  
ofício.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

Conheço do recurso eis que tempestivo, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado.

### Dos fundamentos da autuação

A exigência do crédito tributário deu-se com base 13, III, da Lei nº 9.249, de 1995, e artigo 249, I, abaixo transcritos e art. 251, parágrafo único, 299, 324, §§ 2º e 4º, todos do Regulamento do Imposto de Renda de

#### Lei nº 9.249, de 1995.

...

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no artigo 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

...

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

#### Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

....

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, artigo 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real.

### Do exame da preliminar de nulidade do auto de infração

Sustenta a recorrente que o auto de infração é nulo posto que se encontra fundamentado no artigo 13, III, da Lei nº 9.249, de 1995 e artigos 249, I, 251, parágrafo único, 299, 324, §§ 2º e 4º, todos do Regulamento do Imposto de Renda de 1999. Contudo, no seu entender, o caso concreto trata de amortização de ágio decorrente de aquisição de participação societária, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, cujo tratamento tributário são os artigos 385, 385 e 391, todos do Regulamento do Imposto de Renda.

Tal questão, ainda que apontada como sendo preliminar, diz respeito ao mérito e como tal será analisada. Se reconhecido que o ágio, no caso concreto, decorre de

aquisição de participação societária, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, não há o que se falar em nulidade, mas sim na insubsistência material do lançamento.

### Da definição de ágio

Tendo por norte de que não se pode avaliar e tampouco emitir juízo de valor acerca de determinado objeto, elemento ou instituto, sejam eles físicos, econômicos ou jurídicos, sem antes conhecê-los, vou pedir vênia para, em breves palavras, extrair algumas passagens da declaração de voto que apresentei no acórdão nº 1402-00-802, que resultou conhecido como "Caso Santander", em especial no que diz respeito ao ágio e dispositivos legais que o disciplinam.

(...)

**Quanto ao conceito de ágio**, este decorre do artigo 20, II, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que definiu ágio ou deságio como “a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição”. O aproveitamento deste, por coligada ou controlada, com base em expectativa de lucro nos exercícios futuros, deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (art. 20, § 2º, b, e § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977).

**O fundamento econômico** da amortização do ágio, com base em expectativa de lucros futuros, está no fato de que os resultados necessários para se chegar ao ponto de equilíbrio entre o patrimônio líquido e o valor pago a maior, quando da aquisição, não se constitui em lucro, mas sim rendimentos necessários à recomposição do patrimônio do investidor. Neste sentido, colho a seguinte lição extraída do Manual de Contabilidade das Sociedades Anônimas<sup>1</sup>:

*“o ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos resultados estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é que o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. (...)”*

Com o Programa Nacional de Desestatização foi editada a Lei nº 9.532, de 1997, estabelecendo novas normas para aproveitamento do ágio. No caso, dado os limites do litígio apontados anteriormente, interessa o artigo 7º, III, que segue transcrito:

*Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)*

<sup>1</sup> Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Manual de contabilidade das sociedades por ações : aplicável às demais sociedades / FIPECAFI; diretor responsável Sérgio de Iudicibus; coordenador técnico Eliseu Martins; supervisor de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbcke, 7ª. ed., 2ª.reimp., São Paulo: Atlas, 2007, p.176.

...

**III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)**

Assim, a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, na qual detenha participação acionária adquirida com ágio, se o fundamento econômico do ágio for "valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros", poderá amortizar o ágio nos balanços correspondentes de apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração.

A regra do artigo art. 7º, III, da Lei 9.532, de 1997, por disposição expressa do artigo 8º, b, da mesma lei, a seguir transcrito, também se aplica quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária, isto é, nos casos de incorporação inversa.

*Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:*

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;*
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.*

.....

A situação prevista no artigo 8º tem por finalidade conjugar questões tributárias com os procedimentos de reorganizações societárias, inclusive de ordem legal. Há casos em que a incorporadora não tem interesse ou não preenche requisitos para prosseguir operando no segmento de atuação da investida. O exemplo dos autos demonstra exatamente esta situação. Por se tratar de instituição financeira que necessita de autorização do Banco Central para operar, qualquer empresa que viesse a adquiri-la, se não tivesse autorização do Bacen para atuar no mercado financeiro, necessitaria ser incorporada pelo Banespa e não o contrário. Daí a necessidade de o legislador prever a incorporação inversa, sem prejuízo da amortização do ágio.

## Da visualização das operações societárias

Para melhor visualização das alterações contratuais, a partir dos documentos existentes nos autos, recorro aos seguintes quadros:

### 1º Quadro

Nome	<b>Krona Indústria de Plásticos Ltda</b> (atual Krona Tubos e Conexões Ltda)	
Data da constituição	1º-09-1994 (fls. 131 a 135))	
Sede	Rua dos Suíços, 715, Sala A, Joenville-SC	
Objeto	Exploração no ramo de Indústria de transformação e Comércio de Plástico para a construção civil e agricultura.	
Capital Social	R\$ 70.000,00	
Quadro social	Nome dos sócios	Percentual
	<b>Mário Roberto Borba</b> - 412.500 quotas	20,00%
	<b>Ateides Isotton</b>	80,00%

Por meio da segunda alteração contratual que consta das fls. 137 e seguintes dos autos, datada de 01-02-1996, verifica-se que foram admitidos na sociedade Krona Indústria de Plásticos Ltda os Srs. Vilson Perin, José Armevides Gonçalves e Valdecir Kortmann, ficando a sociedade composta pelo seguinte quadro social:

**2º Quadro**

Nome	<b>Krona Indústria de Plásticos Ltda</b>	
	Nome dos sócios	Percentual
Quadro social	Aldacir Berri	25%
	<b>Vislon Perin</b>	25%
	<b>Mário Roberto Borba</b>	20%
	<b>José Armevides Gonçalves</b>	15%
	<b>Valdecir Kortmann</b>	15%

A terceira alteração contratual da empresa Krona Indústria de Plásticos Ltda, datada de 12-11-1997, que consta das fls. 144 e seguintes, indica que o sócio Aldacir Berri retirou-se da sociedade.

A quinta alteração social datada de 10-12-2003, cuja cópia consta das fls. 155 e seguintes, indica aumento de capital social, assim distribuído entre os sócios:

**3º Quadro**

Nome	<b>Krona Indústria de Plásticos Ltda</b>	
Capital Social	R\$ 1.500.000,00 = 1.500.000 quotas	
	Nome dos sócios	Percentual
Quadro social	<b>Mário Roberto Borba</b> - 412.500 quotas	27,50%
	<b>Vislon Perin</b> - 480.000 quotas	32,00%
	<b>José Armevides Gonçalves</b> - 303.750 quotas	20,25%
	<b>Valdecir Kortmann</b> - 303.750 quotas	20,25%

Em 28-10-2005, conforme demonstra o contrato social de fls. 337 e seguintes, os sócios da empresa Krona Indústria de Plásticos Ltda resolvem constituir a sociedade Krona Participações Ltda, usando para integralizar o capital social as quotas que possuíam naquela empresa. Em assim sendo, a nova empresa pode ser sintetizada por meio do seguinte quadro:

**4º Quadro:**

Nome	<b>Krona Participações Ltda</b>	
Data da constituição	28-10-2005	
Data registro Junta Comercial	28-10-2005	
Sede	Rua dos Suíços, 715, Sala A, Joenville-SC	
Objeto	Administração de bens próprios, bem como participar do capital social de outras sociedades, como controladora ou minoritária	
Capital Social	R\$ 1.500.000,00	
	Nome dos sócios	Percentual
Quadro social	<b>Mário Roberto Borba</b> - 412.500 quotas	27,50%
	<b>Vislon Perin</b> - 480.000 quotas	32,00%
	<b>José Armevides Gonçalves</b> - 303.750 quotas	20,25%
	<b>Valdecir Kortmann</b> - 303.750 quotas	20,25%
Forma de integralização do capital	O capital social foi integralizado mediante conferência à sociedade da totalidade das quotas que cada um dos sócios possuía na empresa <b>KRONA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA, num total de 1.500.000 quotas.</b>	

Neste ponto, antes de prosseguir na análise dos fatos, observo o documento de fls. 260 e seguintes, datado de 28-10-2005, demonstra que no mesmo dia em que foi constituída a empresa Krona Participações Ltda esta, juntamente com o seu sócio Mário Roberto Borba constituíram a sociedade ANORK PARTICIPAÇÕES LTDA, que ilustro com o seguinte quadro:

#### 5º Quadro

Nome	<b>ANORK PARTICIPAÇÕES LTDA</b>	
Data da constituição	28-10-2005	
Data registro Junta Comercial	03-11-2005	
Sede	Rua dos Suíços, 715, Sala B, Joinville-SC	
Objeto	Administração de bens próprios, bem como participar do capital social de outras sociedades, como controladora ou minoritária	
Capital Social	R\$ 100,00	
Quadro social	Nome dos sócios	Percentual
	<b>Mário Roberto Borba</b> - 1 quotas	1 %
	Krona Participações Ltda - 100 quotas	99,00%
Forma de integralização do capital	Em moeda corrente	

Retomando a análise dos fatos apontados no 4º Quadro acima, no momento em que os sócios da empresa **KRONA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA** usam a totalidade de suas quotas para integralizar capital social da empresa Krona Participações Ltda, por consequência lógica, esta passa a ser a única sócia da empresa **KRONA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA**, que à luz da 6ª. alteração contratual datada de 28-10-2005 (fl. 166), fica com a seguinte composição social:

#### 6º Quadro

Sócios	Quotas	Valor	%
Krona Participações Ltda	1.500.000	1.500.000,00	100%
Total	1.500.000,00	1.500.000,00	100%

Observando a cláusula oitava da sexta alteração contratual (fls. 166 e seguintes), verifica-se que a administração desta nova sociedade passou a ser exercida pelos administradores não sócios Mário Roberto Borba; Vislon Perin, José Armeides Gonçalves e Valdecir Kortmann, que eram os antigos sócios da empresa KRONA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA, que tinha como sócios as pessoas físicas de Mário Roberto Borba; Vislon Perin, José Armeides Gonçalves e Valdecir Kortmann.

Dos fatos até aqui expostos tem-se que os sócios da empresa Krona Participações Ltda, controladora a empresa KRONA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA, eram os Srs. Mário Roberto Borba; Vislon Perin, José Armeides Gonçalves e Valdecir Kortmann. Estes, por sua vez, conforme se depreende a primeira alteração contratual da empresa Krona Participações Ltda, datada de 16 de julho de 2008, cuja cópia consta das fls. 357 a 388, utilizaram suas quotas para integralizar, respectivamente, capital social nas empresas MRB PARTICIPAÇÕES LTDA; VILAMBRO PARTICIPAÇÕES LTDA; JCK PARTICIPAÇÕES LTDA e DÁDIVA PARTICIPAÇÕES LTDA.

Desta forma, em tendo os sócios pessoas físicas da empresa Krona Participações Ltda usam suas quotas sociais para integralizar capital social nas empresas MRB PARTICIPAÇÕES LTDA; VILAMBRO PARTICIPAÇÕES LTDA; JCK PARTICIPAÇÕES LTDA e DÁDIVA PARTICIPAÇÕES LTDA, a consequência lógica deste ato é que as empresas aqui referidas substituem as pessoas físicas no quadro social da empresa Krona Participações Ltda que, à luz da primeira alteração contratual passa a existir com a seguinte composição social:

Sócios	Quotas	Valor	%
MRB PARTICIPAÇÕES LTDA.	412.500	412.500,00	27,50%
VILAMBRO PARTICIPAÇÕES LTDA.	480.000	480.000,00	32,00%
JCK PARTICIPAÇÕES LTDA.	303.750	303.750,00	20,25%
DÁDIVA PARTICIPAÇÕES LTDA.	303.750	303.750,00	20,25%
<b>Total</b>	<b>1.500.000</b>	<b>1.500.000,00</b>	<b>100,00%</b>

Agora, passando a análise da empresa ANORK PARTICIPAÇÕES LTDA, constituída em 28-10-2005, com capital social de R\$ 100,00 e tendo como sócios a empresa Krona Participações Ltda e Mário Roberto Borba, em sua primeira alteração contratual de fls. 271 e seguintes, datada de 01-11-2005, demonstra que o capital social desta empresa passou a ser de R\$ 58.900.100,00, assim distribuindo:

#### 7º quadro

Sócios	Quotas	Valor
MÁRIO ROBERTO BORBA	1	1,00
Krona Participações Ltda	58.900.099	58.900.099,00
<b>Total</b>	<b>58.900.100</b>	<b>58.900.100,00</b>

À luz da cláusula primeira da alteração contratual antes referida (fl. 271), o aumento do capital social deu-se mediante a entrega de 1.500.000 (um milhão e quinhentos mil) quotas de propriedade da Sociedade KRONA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA.

Desta forma, no momento em que o Patrimônio Líquido da Sociedade KRONA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA estava registrado pelo valor de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais), conforme especificado no 6º Quadro deste voto, tem-se que houve um ágio de superior a 57,4 milhões.

#### Da análise do caso em julgamento

O pagamento de imposto sobre a renda pressupõe riqueza nova. Em assim sendo, se o adquirente do bem, baseado na expectativa de rentabilidade futura, desembolsa valor superior ao que ele efetivamente vale, até que se obtenha lucro, por meio do bem alienado, para se recompor o patrimônio do adquirente há que se deduzir tal valor da base de cálculo do imposto de renda.

Por oportuno, destaco que não levarei em considerações, neste voto, quaisquer elementos relacionados aos fundamentos econômicos do ágio, isto é, a possível insubsistência ou deficiência do laudo que calculou o montante do ágio na expectativa de rentabilidade futura. Assim procedo porque em momento algum a autoridade fiscal imputa defeito ou imperfeição do ao citado laudo. A causa da autuação é outra, qual seja, de que não ocorreram os pressupostos legais para formação do ágio cujas despesas foram deduzidas pela empresa.

Ainda, a título de considerações iniciais, rejeito os argumentos daqueles que sustentam a existência do ágio somente nas transações que ocorrem entre partes independentes ou que este pressupõe pagamento em pecúnia.

No Direito Brasileiro os resultados e patrimônio líquido de empresa integrante a determinado grupo, para efeitos contábeis e tributários, não se comunicam com os resultados e o patrimônio líquido das outras empresas integrantes do grupo. Tanto é assim que o prejuízo de uma das empresas, para efeitos tributários, não pode ser compensado com o lucro obtido por outra. O artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao determinar que o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada, deve adotar determinados procedimentos em relação ao ágio ou deságio, estanca qualquer dúvida quanto à possibilidade de ágio entre empresas do mesmo grupo. Afirmar de modo diferente seria desconsiderar o texto da lei para justificar interpretação subjetiva divorciada do texto legal.

Havendo aquisição de participação por valor superior ao investimento (patrimônio líquido), haverá ágio, tenha esta aquisição ocorrida entre empresas do mesmo grupo ou não. Ademais, quando a lei fala em aquisição esta pode se dar por qualquer meio legal, isto é, negócio jurídico que tenha por efeito a transmissão da propriedade de participação em coligada ou controlada. O que deve haver, conforme observa o Professor Ricardo Mariz de Oliveira<sup>2</sup>, "é a transmissão da propriedade pela qual a investida adquira participação, salvo a hipótese excepcional de aquisição por doação ou subvenção sempre há uma contra-prestação, e esta corresponde ao custo, por ser a obrigação da adquirente necessária a adquirir a participação<sup>3</sup>.

No que diz respeito a existência de ágio interno, no artigo citado, Ricardo Mariz de Oliveira aponta como exemplo a situação em que um dos sócios adquire parcialmente as quotas de outro sócio ou nos casos de aumento de capital não subscrito por todos os sócios, ou em que um novo sócio entre na sociedade subscrevendo aumento de capital. Neste sentido, seguem os seguintes fundamentos:

*"De outra banda, o ágio pode ser uma necessidade de determinado ato ou negócio jurídico, a fim de evitar prejuízo para o alienante ou para terceiros.*

*Realmente, nestas situações encontramos, por exemplo, a hipótese em que o detentor da participação de uma empresa jurídica a aliena apenas parcialmente para o outro sócio, conservando para si outra parte, a qual ficaria desvalorizada perante um preço pago por seu sócio nesta empresa. Em outras palavras, pagando menos, o adquirente ficaria numa posição econômica mais vantajosa em relação às proporções de participações na empresa sua, a sua e a do alienante, que seria resultante do negócio entre eles e nas suas repercussões sobre o patrimônio da empresa e seus lucros futuros.*

*Também encontramos a situação em que o ágio ocorre no ato jurídico de aumento de capital, que não seja subscrito por todos os sócios nas*

<sup>2</sup> Questões Atuais sobre o Ágio Interno - Rentabilidade Futura e Intangível - Dedutibilidade das Amortizações - As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito.

<sup>3</sup> No parágrafo seguinte do texto citado Ricardo Mariz de Oliveira adentra na questão relacionada ao ágio interno com o seguinte destaque inicial, o qual enfrentarei mais adiante:

"Portanto, para haver ágio ou deságio há que haver uma aquisição e um custo de aquisição, o que parece se acaciano, mas coloca a questão do ágio interno, que em tese existe exatamente quando não haja uma aquisição real."

*mesmas proporções, ou em que um novo sócio entre na sociedade subscrevendo aumento de capital."*

(...)

No texto acima apontado, após destacar que situações inversas aos exemplos acima apontados não justificariam a formação do ágio, o autor finaliza com as seguintes considerações:

*"...há, sim, situações em que se justifica o ágio dentro de um mesmo grupo, como, por exemplo, e em tese, quando uma pessoa jurídica subscreva capital de outra cujo controlador seja a mesma pessoa física ou jurídica que a controle, mas cujas pessoas jurídicas (a que aumenta o capital e a que subscreva) tenham acionistas minoritários distintos entre elas, hipótese que ocorre comumente quando se trata de companhias abertas.*

Ao meu sentir, superadas as questões de expectativa de rentabilidade futura especificadas em laudo, que no caso não é contestado, para que ocorra a dedução do ágio, seja ela entre empresas no mesmo grupo ou não, seja pago em aporte financeiro ou mediante conferência de ações, é necessário que o adquirente, em contra-partida a aquisição da participação, transfira para a esfera patrimonial da empresa investida recursos, em espécie ou não, que representam valor econômico superior ao patrimônio líquido da empresa investida ou, no caso de aquisição de parte, proporcionalmente superior.

Em determinadas autuações, quando a investidora é controladora da investida, a autoridade fiscal não tem admitido a dedução do ágio sob o argumento de que ninguém adquire aquilo que já lhe pertence. Dado o sistema de independência contábil e de avaliação patrimonial das empresas integrantes do mesmo grupo, onde cada uma é considerada como ente jurídico autônomo de forma que os aspectos contábeis ou lucros auferidos numa não influem nos aspectos tributários da outra, tal argumento não se sustenta.

Ainda que, em última análise, as ações ou quotas sociais de uma empresa, ao fim e ao cabo, sempre estão relacionadas a uma pessoa física, o patrimônio e a personalidade jurídica dos sócios não se confundem com o patrimônio e a personalidade jurídica da empresa. Igualmente, o patrimônio líquido de cada empresa, ainda que pertencente ao mesmo grupo, se constitui de algo distinto. Isto explica o porquê, no entendimento deste relator, admite-se que o desembolso, a título de pagamento da aquisição da participação societária tanto possa ser realizado em dinheiro quanto por meio de conferência de ações ou quotas sociais da investidora na investida.

Em sua defesa e no recurso a recorrente destaca as disposições legais contidas no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º da Lei 9.532, de 1997. Diz, em outras palavras, que o ágio decorrente desta avaliação possui dedutibilidade permitida conforme artigo 36 da Lei nº 10.636, de 2002.

Ao meu sentir, o ágio que se forma a partir de operações societárias que envolvam reavaliação patrimonial, nos termos do artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, não se confunde com o ágio de que trata o artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997. No caso da Lei nº 10.637, de 2002, está se falando de ágio que tem sua constituição resultante da diferença entre o patrimônio líquido e o montante correspondente ao desembolso (seja ele em moeda ou qualquer outra grandeza de valor), suportado pelo investidor. No caso do artigo 36 da Lei nº

10.637, de 2002, o ágio decorre pura e simplesmente de reavaliação. O fato de que tal valor deva ser controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), não permite que se afirme que possa ser deduzido na proporção de 1/60. Tanto o ágio que se forma a partir da reavaliação não é dedutível que a norma estabelece que seu valor deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido quando da alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado (art. 36, § 1º, I, da Lei nº 10.637, de 2002).

Quando se fala em registro contábil do ágio, à semelhança da exigência contida no § 1º do artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, é preciso ter presente de que "a contabilidade não é uma verdade em si mesma, mas instrumento para que uma realidade externa a ela seja conhecida e interpretada." Com base nesta premissa, feito o registro contábil do ágio, cabe ao operador do direito buscar a causa para verificar se tal ágio existiu ou não.

O ágio resultante da incorporação feita pela recorrente não era dedutível na incorporada e, por consequência, também não será na incorporadora. Tivesse a empresa incorporadora, pelas diversas formas em direito admitidas, suportado custo superior ao patrimônio líquido da incorporada, o que não vislumbrei no caso concreto, estaria caracterizado o ágio e assegurado o direito à dedução.

Neste ponto, nego provimento ao recurso e passo ao exame dos juros sobre a multa.

### **Da não incidência de juros sobre a multa de ofício**

Inicialmente, cabe observar que as multas punitivas<sup>4</sup> objetivam desestimular a prática de infração. São constituídas por lançamento de ofício, consubstanciado na lavratura de auto de infração e representam sanção negativa, prevista em lei, que tem como suporte fático atos omissivos ou comissivos, praticados por quem violou preceito de conduta obrigatória<sup>5</sup>.

Conforme lição de Paulo de Barros, o “que permite distinguir a norma sancionatória, em presença da regra tributária, é precisamente o exame do suposto. Naquela, sancionatória, temos um fato delituoso, caracterizado pelo descumprimento de um dever estabelecido no consequente de norma tributária. Neste, um fato lícito, em que não encontraremos a violação de qualquer preceito, simplesmente uma alteração no mundo social a que o direito atribui valoração positiva”.<sup>6</sup>

O artigo 161, do CTN, prevê que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem

<sup>4</sup> Ao usar o termo multas punitivas não estamos nos referindo às multas de mora, que inobstante o caráter sancionatório, têm a função de induzir o sujeito passivo a cumprir a obrigação até a data certa.

<sup>5</sup> Para o professor Paulo de Barros, no auto de infração encontra-se uma norma individual e concreta em que o antecedente constitui o fato de uma infração, pelo relato do evento em que certa conduta, exigida pelo sujeito pretensor, não foi satisfeita segundo as expectativas normativas. Por força da eficácia jurídica que é propriamente de fatos, o consequente dessa norma, que podemos denominar de "sancionatória", estabelecerá uma relação jurídica em que o sujeito passivo ativo e a entidade tributante, o sujeito passivo é o autor do ilícito, e a prestação, digamos, o pagamento de uma quantia em dinheiro, a título e penalidade. (Curso de Direito Tributário. Ed. Saraiva, 22ª Edição, 2010, pág. 483).

<sup>6</sup> Curso de Direito Tributário, 22ª Edição, 2010, Ed. Saraiva, pág. 483.

prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Nos termos do § 1º do artigo acima referido, “se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.”

Por sua vez, os artigos 5º, § 3º, e 61, § 3º, ambos da Lei nº 9.430, de 1996, os quais grifei, disciplinam a matéria nos seguintes termos:

*Art. 5º. O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.*

...

*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.*

...

**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 artigo 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.**

Da conjugação dos dispositivos antes referidos tem-se a incidência de juros pela taxa Selic em relação **aos débitos correspondentes a tributos e contribuições devidos à União**. Aqui, desnecessário apontar a imprecisão terminológica do legislador ao fazer distinção entre tributo e contribuição, como se esta não fosse espécie daquele. Bastava o legislador ter dito: “aos débitos para a União, decorrentes de tributos, não pagos nos prazos previstos em lei, incidirá juros.”

Interessa identificar a possibilidade de se incluir as multas como se tributos fossem, pois o 3º do CTN, abaixo grifado, de forma expressa, excluiu do conceito de tributo as penalidades decorrentes de ato ilícito.

**Art. 3º. 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.**

No momento em que o artigo 3º, de forma expressa, não inclui no conceito de tributo sanção decorrente de ato ilícito, necessário que se investigue a natureza da multa aplicada nos casos de lançamento de ofício.

Sempre que houver necessidade de auto de infração é porque o sujeito passivo, de forma dolosa ou não, deixou de observar as exigências da lei. Nestas circunstâncias, além do tributo decorrente do fato gerador, exige-se a multa. Tal multa tem como causa não o fato gerador, mas sim a conduta do sujeito passivo que, por ato omissivo ou comissivo, deixou de cumprir com a obrigação prevista em lei.

Quando se fala em juros sobre a multa não se pode confundir correção monetária, instrumento utilizado para manter o padrão da moeda, com juros. Igualmente, não se pode esquecer que a correção monetária, em matéria tributária, é sempre decorrente de lei.

Da mesma forma que, em matéria tributária, a correção monetária é sempre decorrente de lei<sup>7</sup>, quanto aos juros tem-se o mesmo critério. No entanto, a questão aqui analisada não são os juros sobre os tributos, mas sim os juros sobre a multa.

Se o legislador tivesse dito que “sobre os débitos para com a União incidirá juros calculados pela taxa selic”, não haveria dúvidas da incidência destes sobre a multa aplicada. Porém, assim não fez, mas nem por isto deve o interprete ficar limitado ao texto da lei. Há que analisar a norma como integrante de um sistema.

Apesar de considerações no passado deste relator, reflexões acerca do tema continuam inquietar-me a melhor aplicação do direito. Fiz análise comparativa da natureza das multas no direito penal e no direito tributário, para os lançamentos por auto de infração. A conclusão a que cheguei é que ambas decorrem de ação ou omissão que constitui violação de preceito obrigatório, cuja sanção prevista é o pagamento de determinada quantia em dinheiro. **Juridicamente, não vejo distinção entre a pena pecuniária de multa aplicada no direito penal e a sanção com multa pecuniária nas infrações tributárias.**

Se correta a premissa de que a multa de ofício prevista no direito tributário e as multas pecuniárias do direito penal decorrem de infração, por ação ou omissão do agente imputado, a conclusão a que se chega é que tanto uma quanto a outra têm natureza sancionatória. O dolo e a culpa não dizem respeito à natureza jurídica da multa, mas sim a doseimetria, ou melhor, ao quantum da multa.

Voltando à interpretação sistêmica, quando manifestei-me entendendo incidir juros sobre a multa o fiz com base na premissa de que “se não aplicado juros e nem correção sobre a multa o valor desta corrói-se no tempo.” Porém, reflexões futuras apontaram certa insubsistência neste tipo de argumentação. **Se adotar a tese de que, mesmo sem previsão em lei, a correção e os juros devem incidir como preceito de justiça, ter-se-ia que dizer que, igualmente, devem ser corrigidos os valores recolhidos a título de estimativas, carnê-leão, IRRF etc. Não, não é assim, em matéria tributária correção monetária e os juros são sempre dependentes de lei.**

Nesta linha de raciocínio, qual seja, de que em matéria tributária a correção monetária e os juros são sempre dependentes de lei. Tendo o artigo 3º, do CTN, excluído do conceito de tributo as sanções decorrentes de ato ilícitos, tenho que **as multas devidas em caso de auto de infração são sanções impostas a quem deixou de observar preceito obrigatório**. Assim, a conclusão a que se chega é que, sem lei assim prevendo, não se pode cobrar juros sobre as multas decorrentes de sanções tributárias.

Dentre os que pensam de forma diversa, há argumentos de que os juros sobre a multa somente incidem quando esta não é paga no vencimento, isto é, nos trinta dias subsequentes à notificação do auto de infração. Para estes a multa, quando não paga nos trinta dias subsequentes, assume a feição de crédito tributário, devendo incidir juros. O argumento é relevante, lógico e sedutor, mas me parece falho. Explico e exemplifico. Passados, por hipótese, quatro anos de determinado fato, a autoridade fiscal lavra auto de infração exigindo o tributo com juros e correção desde a data prevista para o pagamento. A multa, porém, é exigida sem juros. O argumento para a não cobrança de juros sobre a multa, desde o fato gerador, ao que parece, é que esta não teria natureza tributária, pois se assim fosse aplicar-se-ia o disposto no artigo 5º, § 3º, combinado com o artigo 61, § 3º, ambos da Lei nº 9.430, de 1996. Todavia, pela tese dos que assim pensam, não pago nos trinta dias subsequentes à autuação, algo que não tinha natureza de tributo, num passo de mágica, sem previsão legal para tal, adquire tal qualidade ou atributo. O argumento, em que pese a autoridade de quem os defende, não convence.

Para a douta maioria, como a multa prevista no auto de infração deve ser paga no prazo de trinta dias após a notificação, a partir desta data tem-se uma obrigação pecuniária e sobre ela devem incidir juros, sob pena de não cumprir seu efeito inibitório. Porém, se impugnada, não se pode afirmar que o referido valor tornou-se exigível nos trinta dias subsequentes à notificação. Assim, mais uma vez, o argumento me parece insubsistente.

Como não costumo me limitar ao texto da lei, ou melhor, procuro extrair da lei tudo quanto ela possa oferecer ao interprete, sem que este assumo o papel do legislador, no caso, ao ver a expressão tributo e contribuições, me questionei se seria possível extrair do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a expressão multa. Não cheguei a tanto. Vi que o legislador chegou ao ponto de citar contribuições, espécie de tributo. Contudo, incluir multa, que sequer espécie de tributo é, equivale a fazer exigência sem lei. É extrair da lei comando que ela não tem.

Cobrar juros sobre a multa pode ser lógico, razoável e até justo, mas para tal é necessário previsão legal, o que não há.

**ISSO POSTO**, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para afastar a exigência de juros sobre a multa.

(assinado digitalmente)

MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

## Voto Vencedor

### Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O presente voto vencedor restringe-se aos juros sobre a multa em que o Conselheiro Relator votou vencido. Nos demais aspectos acompanho as conclusões do relator nos pontos provimento ao recurso.

A questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida junto com o tributo adquiriu relevância neste Colegiado em vista de julgamentos recentes que poderiam direcionar a jurisprudência para a não incidência do acréscimo sob exame.

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

Ora, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário 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 tato à 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 à 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. (Arnaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10 ed., Atual - São Paul, pág. 379).

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

Ainda que a discussão envolva, precipuamente, fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, cabe um resumo cronológico da questão com vistas a uma análise mais abrangente, começando pelo Decreto-Lei nº 1.736/1979 (todos os destaques foram acrescidos):

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

(.....)

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

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

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

(.....)

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

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

*Art. 16. Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional e para com o Fundo de Participação PIS-PASEP, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de*

*mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.*

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

(.....)

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

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

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

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

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

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

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

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

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

(...)

*Art. 26. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à*

*taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.*

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

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

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

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

O arts.25 c/c art. 26 da MP nº 1.542/96 estabelece a incidência da taxa Selic a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional com fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, o que inclui a multa de ofício. A Lei nº 8.38/91 determinou que os débitos para com a Fazenda Nacional fossem convertidos em UFIR, o que abarcou a multa de ofício nos termos do parágrafo único do art. 58 dessa norma.

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

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

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

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

Relembre-se que a Lei nº. 8.981, de 1995 determinou que a partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6º), e não mais em Ufir, como até então. Mas os débitos relativos aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, continuavam sendo apurados em Ufir e convertidos para Reais

apenas quando do pagamento (art. 5º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5º).

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

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

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

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

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

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

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

Assim, vejamos Carlos Maximiliano<sup>8</sup> (todos os destaques não são do original):

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

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica onde se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício. Esse fato não pode ser visualizado com a mera leitura isolada dos dispositivos, mas é facilmente percebido quando se examina conjuntamente os artigos 44 e 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. O primeiro, prescreve que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.

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

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

(.....)

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

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

Em termos jurisprudenciais, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício<sup>9</sup>:

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

**1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos**

**compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.**

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

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

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa." (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).

Confira-se o voto do Relator:

"Não merece acolhida a tese da apelante.

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

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

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

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

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

**Parágrafo único.** Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir

*do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifos meus)*

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

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

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

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

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

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

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

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

**3. Recurso especial não provido.**

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

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

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

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

De todo o exposto, a meu ver o entendimento correto é no sentido de considerar perfeitamente legal a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício sendo que, para os fatos geradores de que trata a presente exigência, devem ser calculados com base na taxa Selic, nos termos do art. 84, inciso I e § 8º, da Lei nº 8.981/95 c/c ar. 13, da Lei nº 9.065/95, para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1996 e nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

É voto.

*(assinado digitalmente)*

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

Processo nº 10920.720469/2011-00  
Acórdão n.º **1402-001.298**

**S1-C4T2**  
Fl. 30

---

CÓPIA