



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

**Processo n°** 10980.725496/2011-56  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1301-001.905 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2016  
**Matéria** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - CSLL  
**Embargante** CALAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

EMBARGOS. OMISSÃO.

Configurada a omissão no julgado sobre ponto que a turma deveria se pronunciar, impõe-se a análise da matéria com vistas a sanar a omissão.

CSLL. ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. GLOSA.

Comprovada a geração artificial do ágio em operações estruturadas dentro do mesmo grupo econômico sem a ocorrência de dispêndio efetivo, seus efeitos não podem afetar o resultado líquido contábil, impondo-se a sua glosa. No caso concreto, uma vez anulados os efeitos das despesas no resultado líquido, mediante a reversão da provisão, correta a glosa, realizada pela autoridade fiscal, da exclusão feita pelo contribuinte na base de cálculo da CSLL.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. EXIGÊNCIA EM CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A penalidade isolada não se confunde com a multa de ofício, pois cada uma decorre de fato próprio, ocorre em momento distinto, tem base de cálculo e percentuais diferentes. Se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação, pois a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN. Inaplicável a Súmula CARF n° 105 aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve

incidir integralmente os juros à taxa SELIC, nos termos dos art. 139 e 161 do CTN c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, CONHECER parcialmente os embargos, e, por maioria, no mérito, NEGAR-LHES provimento. Vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Relator) e Gilberto Baptista, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

*(documento assinado digitalmente)*  
Wilson Fernandes Guimarães - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*  
Hélio Eduardo de Paiva Araújo - Relator.

*(documento assinado digitalmente)*  
Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Designado.

Participaram do julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (suplente convocado), Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Gilberto Baptista (suplente convocado) e Wilson Fernandes Guimarães.

## Relatório

Trata o presente de Embargos de Declaração interpostos tempestivamente por CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A, ARTUR NOEMIO GRYNBAUM e MIGUEL GELLERT KRIGSNER, com fundamento no disposto no art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, abaixo reproduzido.

*Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.*

*§ 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de cinco dias contado da ciência do acórdão:*

*I - por conselheiro do colegiado;*

*II - pelo contribuinte, responsável ou preposto;*

*III - pelo Procurador da Fazenda Nacional;*

*IV - pelos Delegados de Julgamento, nos casos de nulidade de suas decisões;*

*V - pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão.*

*§ 2 O presidente da Turma poderá designar conselheiro para se pronunciar sobre a admissibilidade dos embargos de declaração.*

*§ 3º O despacho do presidente será definitivo se declarar improcedentes as alegações suscitadas, sendo submetido à deliberação da turma em caso contrário.*

*4º Do despacho que rejeitar os embargos de declaração será dada ciência ao embargante.*

*§ 5º Os embargos de declaração opostos tempestivamente interrompem o prazo para a interposição de recurso especial.*

*§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se, no que couber, às decisões em forma de resolução.*

Alegam os embargantes que o acórdão n 1301-001.744, prolatado por esta Primeira Turma Ordinária na sessão realizada em 03/02/2015, teria incorrido em omissões, por não se manifestar claramente sobre alguns pontos que foram expressamente aduzido em sede de manifestação de inconformidade e recurso voluntário.

**i) Da nulidade do lançamento complementar:**

Os embargantes aduzem que a nulidade quanto ao lançamento complementar, por violação ao artigo 146 do CTN, deixou de ser enfrentada tanto pelo voto vencido, quanto pelo voto vencedor.

Alegam que as preliminares que foram apreciadas por ambos os votos (vencido e vencedor) se cingiram a avaliar a regularidade formal do auto de infração complementar com fundamento de validade no artigo 18, § 3 do Decreto 70.235. Contudo, no entendimento dos embargantes a preliminar que não foi objeto de apreciação e, portanto omissa, não está associada ao referido dispositivo do Decreto 70.235, mas sim do art. 146 do CTN, que veda a alteração do critério jurídico do lançamento inicialmente adotado no auto de infração original;

**ii) Da inexistência de obrigatoriedade de adição da amortização do ágio para os fins da CSLL:**

Os embargantes alegam que demonstraram em seu Recurso Voluntário que os ajustes na base de cálculo da CSLL sempre foram feitos, expressamente, através de lei, bem como que o regime de apuração da CSLL está desassociado daquele previsto para o IRPJ.

Em outras palavras, os embargantes sustentaram que, não havendo previsão legal para a adição da amortização do ágio ao lucro líquido, não se poderia exigir dos embargantes qualquer quantia a título de CSLL, por absoluta ausência de previsão legal.

Aduz, por fim, que em nenhum momento o acórdão embargado apreciou os argumentos trazidos, pelos recorrentes, ora embargantes, os quais poderiam, ao menos, justificar o acolhimento parcial do recurso, para cancelar os autos de infração com relação à CSLL.

**iii) Da impossibilidade de aplicação da multa isolada com a multa de ofício**

No item A.16 do Recurso Voluntário, os embargantes demonstram a impossibilidade de aplicação da multa isolada sobre as diferenças de antecipações que supostamente não teriam sido recolhidas, concomitante com a multa de ofício, por representar dupla penalidade sobre uma suposta mesma infração.

Continuam dizendo que o acórdão embargado concluiu apenas pela aplicação da multa qualificada ao caso concreto, mas não analisou o pedido específico quanto a inaplicabilidade da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício.

**iv) Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício**

Adicionalmente às omissões acima apontadas, discorrem os embargantes sobre alegada omissão no acórdão embargado quanto à questão da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

O despacho de admissibilidade dos embargos entendeu presente a omissão somente quanto aos itens II, III e IV, porém negou-seguimento ao mesmo quanto ao item I acima transcrito.

Com fundamento nas razões adiante expostas, não restou acolhido os embargos naquilo que tange ao item I (da nulidade do lançamento complementar), *verbis*:

Quanto ao que a embargante denominou “ausência de exame quanto à nulidade do lançamento complementar, embora a referida titulação conduza ao entendimento de que o acórdão combatido incorreu em omissão, a partir dos fragmentos abaixo reproduzidos, extraídos do “voto vencedor”, demonstram que o acórdão combatido tratou claramente do tema, se não vejamos:

"O Colegiado pronunciou-se, também, pela regularidade da lavratura do auto de infração complementar, afastando, assim, as nulidades suscitadas pela fiscalizada.

O fato de a proposição resultar de uma análise supostamente realizada em “um dia” e de ela ter sido veiculada por meio de despacho do Presidente da Turma Julgadora, quando, para a contribuinte, deveria ter sido objeto de uma Resolução, efetivamente não constituem circunstâncias suficientes à decretação da nulidade do lançamento complementar.

No caso, o relevante é a verificação acerca da existência de lastro legal autorizador da medida, e, quanto a isso, na linha do sustentado pelo ato decisório recorrido, o parágrafo 3 do art. 18 do Decreto n 70.235, de 1972, prevê de forma expressa que, se em exames posteriores, realizados no curso do processo, forem verificadas omissões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deve ser lavrado auto de infração complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Como pode ser facilmente constatado na transcrição do dispositivo em comento (art. 18, par. 3, Decreto n 70.235/72), revela-se equivocado o entendimento da Recorrente de que o lançamento complementar necessariamente deve ser precedido de uma diligência ou perícia e que a autoridade competente para determinar a sua realização é a Turma Julgadora, vez que a norma processual não define a autoridade responsável pelos denominados “exames posteriores” e tais “exames” representam uma entre as possibilidades ali mencionadas, sendo a diligência e a perícia outras dessas referidas possibilidades.

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.*

[...]

*§ 3 Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.*

Não identificando razões para decretar a nulidade do lançamento complementar efetivado, decidiu o Colegiado, com base nos elementos a seguir indicados, extraídos do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 2.083/2.101, pela procedência da qualificação da penalidade aplicada e pela inclusão dos Srs. Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum no pólo passivo da obrigação tributária formalizada.

No caso, não se trata exatamente de ausência de apreciação da nulidade do auto de infração nos termos do art. 146 do CTN, mas, sim, de desconsideração desta fundamentação, vez que ao analisar o lançamento complementar a Turma Julgadora considerou que o parágrafo 3 do art. 18 do Decreto n 70.235, de 1972 era fundamento suficiente para suportar o referido lançamento suplementar, tornando assim subsistente a qualificação da multa (150%), bem como a responsabilização solidária dos sócios da autuada.

No que tange à alegada "inexistência de previsão legal para a glosa da CSLL", à "impossibilidade de cobrança da multa isolada"; e à "ilegalidade da cobrança dos juros sobre multa de ofício", verifico-se que, de fato, o Ilustre Conselheiro Redator Designado não apreciou os argumentos expendidos na peça recursal.

Assim, foram estes embargos ADMITIDOS PARCIALMENTE a fim de que sejam apreciados tão somente os argumentos relacionados às seguintes matérias: a) ADIÇÃO DE AMORTIZAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, b) IMPROCEDÊNCIA DA MULTA ISOLADA; e c) IMPROCEDÊNCIA DOS JUROS SOBRE A MULTA.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo

Os embargos são tempestivos, e em face da alegação de omissão por falta de apreciação pelo acórdão embargado de matérias que foram devidamente impugnadas em sede de manifestação de inconformidade e no recurso voluntário da interessada, deles conheço.

Não conheço dos Embargos no que tange a alegada omissão quanto à nulidade do lançamento, em razão dos mesmos não terem sido admitidos quanto à este item.

Passo então a sanar as omissões contidas no acórdão embargado, a saber:

I - Adição de Amortização na Base de Cálculo da CSLL;

II - Improcedência da Multa Isolada; e

III - Improcedência do Juros sobre Multa.

Cuidam estes autos de ágio apurado em operação de incorporação de ações e em operação de aumento de capital mediante a conferência de bens, as quais foram, no entendimento da fiscalização, tidas como tendo sido apuradas intra-grupo (ágio interno), sem o ocorrência de qualquer pagamento que pudesse caracterizar custo.

### **I - ADIÇÃO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL**

Por oportuno, tendo em vista os calorosos debates ocorridos quando do julgamento destes Embargos, trago à colação a fundamentação legal adotada pela autoridade lançadora para a CSLL:

#### **Enquadramento Legal**

Fatos Geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99.

Portanto, em que pese a eloquência dos argumentos tecidos pelos meus pares, cabe frisar que a autuação não se deu por glosa das despesas com a amortização do ágio, tido como interno, ou mesmo pela desconsideração total dos lançamentos contábeis relativo à tal amortização de tão sorte que os seus efeitos fossem desconsiderados da contabilidade e, por conseguinte, do lucro líquido do exercício.

Do enquadramento legal acima percebe-se que a Fiscalização entendeu como válidos os lançamentos contábeis que tinham por objetivo amortizar o ágio, contudo, por entender que os mesmos não preenchiam os requisitos legais previstos na lei que concedeu o benefício da amortização do ágio (Lei nº 9.532), entendeu que o contribuinte deveria adicionar tais valores para fins de apuração do Lucro Real e da base da CSLL, senão vejamos os artigos do RIR/99 que fundamentaram a autuação:

*Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.*

*§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.*

*§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte.*

*§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores.*

Penso que a capitulação adicional não é correta, pois aqui estamos diante de adições ao lucro líquido, por despesa tida como indedutível, qual seja, amortização do ágio. Assim, entendo que o artigo a ser utilizado seria o art. 249 e não o art. 250.

De toda sorte, o que é relevante pontuar é que não estamos diante de glosa de despesas nos termos do artigo 299 do mesmo RIR/99, nem de desconsideração dos efeitos dos lançamentos contábeis por parte da fiscalização, e qualquer tentativa de assim o fazer, seria, a meu ver, inovação na fundamentação legal do lançamento, o que não encontra abrigo na legislação tributária nacional.

Assim, entendeu a Fiscalização que a amortização do ágio interno não estaria amparada pelo benefício estendido pela Lei nº 9.532/97, fazendo com que fosse necessária a adição destas despesas ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real. Não há como nesta instância tentar argumentar que o que se fez foi desconsiderar completamente os efeitos dos lançamentos contábeis, como se estes nunca tivessem existindo, dado não ter sido este o fundamento adotado quando da lavratura do auto de infração.

Daí possível discutir a omissão trazida nestes Embargos, qual seja, que o acórdão embargado não tratou da impossibilidade da referida adição, tratada nos parágrafos acima, ser efetuada para a CSLL, por falta de expressa previsão legal.

A questão, portanto, como aqui se verifica, não se refere a considerações probatórias relativas a meras comprovações de despesas, mas sim, exclusivamente, de adequada compreensão do regramento legal especificamente aplicável à matéria.

Pois bem.

No que se refere à análise dos contornos próprios da definição da base de cálculo da CSLL, essencial se verifica a análise das expressas disposições do art. 2 da Lei 7.689/88, que, ao instituí-la, assim especificamente destacou:

*Art. 2 A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*

§ 1 Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) O resultado do período base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período base, cuja contra-partida não tenha sido computada no resultado do período base; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período base. (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

As disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95, por sua vez, visando estabelecer os específicos e particulares contornos aplicáveis a esta Contribuição, especificamente destacou:

*Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n 9.065, de 1995)*

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz

referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

A matéria aqui apresentada já foi objeto de específico enfrentamento nesta 1ª Turma Ordinária, especificamente nos autos do PAF 16682.720281/201017, tendo como relator o Conselheiro Valmir Sandri, o qual ora acompanho, especificamente quando afirma:

“Inicialmente, registro, com a devida vênia, ser equivocado o entendimento manifestado na decisão recorrida, quanto ao alcance do art. 57 da Lei n 8.981, de 1995.

Tal dispositivo preceitua que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por aquela Lei. Logo, regras de dedutibilidade de despesas que, por expressa disposição legal, sejam aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas, sem previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A norma legal disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL, vigente à época do fato gerador, dispõe:

Lei n 7.689/88

*Art. 2 A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*

*§1º Para efeito do disposto neste artigo:*

(...)

*c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)*

*1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)*

*2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base cuja contra-partida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)*

*3 adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)*

*4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)*

*5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)*

*6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)*

(...)

Pelo que se depreende dos autos, e especialmente pelo que está expressamente descrito no auto de infração, a autoridade fiscal entendeu que a adição que o contribuinte efetuou para fins de apuração do lucro real, mas não efetuou para fins de CSLL, correspondia a ajuste por diminuição do valor do investimento avaliado pelo MEP, e promoveu a adição indicando como fundamento legal o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei n 7.689/99.

Pois bem.

Se essa fosse a verdade dos fatos, inquestionável seria a adição feita de ofício. Contudo, as cópias do LALUR apresentadas à fiscalização indicam que o valor adicionado ao lucro líquido para a apuração do lucro real (e não adicionado para fins de apuração da base de cálculo da CSLL), se refere à amortização do ágio decorrente de participação societária na empresa (...).

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Na linha desse entendimento, inclusive, destacam-se precedentes desta Corte Administrativa, que, sob esse específico foco, assim inclusive já se manifestaram, **destacando-se, apenas a título de exemplificação, o seguinte e específico aresto:**

Número do Processo: 18471.000003/200585  
Contribuinte: VALEPAR S/A  
Tipo do Recurso: Recurso Voluntário / Recurso de Ofício  
Data da Sessão: 06/12/2006  
Relator(a): Márcio Machado Caldeira  
N Acórdão:10322.749

Decisão: Por maioria, DAR provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1999 e, em consequência, não tomar conhecimento do recurso *ex officio* em relação ao ano-calendário de 1999, vencido o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheu e, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso *ex officio* para restabelecer a exigência fiscal relativa ao ano-calendário de 2001 referente à CSLL constante na DIPJ porém não inclusa na DCTF.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL – DECADÊNCIA** - Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o início da contagem do prazo decadencial é a data do respectivo fato gerador, decaindo o direito da Fazenda Nacional de efetuar o lançamento após o prazo de cinco anos, na forma do disposto no parágrafo 4 do artigo 150 do CTN. - **AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995** - Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ. - **LANÇAMENTO – ERRO FORMAL – ANO-CALENDÁRIO DE 2001** - Atendendo o lançamento os requisitos legais, descrevendo a infração com perfeita identificação dos valores efetivamente levados à tributação e com o devido enquadramento legal, não há irregularidade formal que possa ensejar o seu cancelamento. - **JUROS DE MORA – CRÉDITO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa** - A partir de 1 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais. (Súmula 1 C.C. nº 4) - **JUROS DE MORA TAXA SELIC** - 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. (Sumula 1 C.C. nº 5) Preliminar acolhida, recurso de ofício parcialmente provido. (Publicado no D.O.U. n 230 de 30/11/2007).

Desta forma, entendo que não há base legal para se proceder com a adição das despesas de amortização de ágio, haja vista a ausência de fundamento legal para tanto.

## II - IMPROCEDÊNCIA DA MULTA ISOLADA

Para que se firme o adequado entendimento da questão que ora se coloca, faz-se necessário ponderar a natureza das penalidades e os critérios para a aplicação das multas. Para tanto, pelo seu brilhantismo e clareza, valho-me da fundamentação exarada pela Ilustre Conselheira Karem Jureidini, no acórdão nº 9101-00.281, julgado em 24 de agosto de 2009, *verbis*:

### ESTRUTURA E NATUREZA DA SANÇÃO

A sanção é instrumento jurídico utilizado pelo Estado para desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. Significa dizer que a desobediência de um dever estabelecido por uma norma jurídica corresponde a um ilícito — negativa da observância da relação jurídica prevista no consequente da norma primária dispositiva - que, por sua vez, é a razão da imposição de sanção (consequência jurídica). Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho "os ilícitos correspondem às hipóteses de incidência das sanções" (in Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária).

A norma jurídica que estabelece a sanção contém no antecedente um fato jurídico correspondente ao evento ilícito que se pretende desestimular. No consequente da norma primária sancionadora está a própria sanção, com as indicações precisas dos sujeitos vinculados em razão do ilícito, e da forma de cálculo da penalidade a ser imputada ou, na hipótese de aplicação de sanção não pecuniária, a determinação do dever a que estará obrigado aquele que cometeu o ilícito.

A natureza jurídica da sanção está diretamente relacionada com a natureza jurídica da norma de comportamento desobedecida, já que a sanção é consequência jurídica da desobediência da relação jurídica prevista na norma primária dispositiva.

#### SANÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária — qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória - obrigação de fazer — pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

*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.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina,

ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal - quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (II) administrativa — quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal — quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, *verbis*:

*As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada -. pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, "a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição". O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções.*

*O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção". (in "O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário", ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)*

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal — existência de dolo, fraude ou simulação.

Feitas estas considerações, passamos à análise das multas específicas que são objeto do presente Recurso, quais sejam, (i) a multa isolada e (ii) a multa de ofício sobre o montante principal devido. A primeira delas foi aplicada pela falta de recolhimento antecipado de IRPJ, e, a segunda pela ausência de pagamento do mesmo tributo quando do ajuste na Declaração Anual do Contribuinte. Ambas as multas foram apuradas e constituídas simultaneamente em procedimento de ofício e ambas as multas referem-se à descumprimento de obrigação de pagar tributo.

## MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, *verbis*<sup>1</sup>:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

(...)

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

(...)

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente; dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

*§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*

*§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*

*§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os § 1º e 2º do artigo anterior.*

<sup>1</sup> Redação Original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I- dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo."

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por • estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 20 da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.

(Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006p. 277)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSSL - APURAÇÃO POR ESTIMATIVA - PAGAMENTO ANTECIPADO - OPÇÃO DO CONTRIBUINTE - LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004.Agravo regimental improvido.

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/0139718-0 Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o

entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o "pagamento" de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caixa do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003- 12, Acórdão CSRF/01-05.552, verbis:

*"Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador — totalidade ou diferença de tributo — só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido".*

E ainda que a redação do caput do mencionado artigo 44 tenha sido alterado, conforme disposição do artigo 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação não pode ser outra senão a principal ou a acessória. Neste passo, ainda que o caput do mencionado artigo não mais se refira ao termo tributo ou contribuição, o pagamento de montante principal não pode se reportar a outra coisa que não a tributo, ainda que sob a forma de antecipação.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como urna pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo — IRPJ e CSLL — apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e

CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo — IRPJ e CSLL — é aquele - apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênica para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, verbis:

*"(...) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(..)"*

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício — portanto antes dos • ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos — a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva — tributo — especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o caput do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

*Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos."*

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

*"(..) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação que dele não pode se distanciar - que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado-pago exceder-o-valor-calculado-com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)" (In: 'Multa Agravada em Duplicidade' São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).*

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea "b", do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.

(...)"

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que **demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente**

paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Portanto, se a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, então é evidente que a multa instituída pelo artigo 44, inciso II, alínea "h" da Lei nº 9.430/96, não é devida em casos de prejuízo fiscal ou base negativa, sendo aplicável, somente, se não houver a apresentação do referido balancete.

Significa dizer que, a multa isolada deve ser aplicada em casos de apuração negativa e prejuízo fiscal desde que contribuinte não faça prova de que, mensalmente, inexistente tributo devido, o que se realiza através da apresentação dos balancetes mensais e desde que, ainda, inexistente o balanço final do período.

Se a multa é de natureza tributária e, portanto, tem por base o tributo devido, o balanço final do exercício é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, no caso de apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, bem como, para determinar o limite da multa - cuja base não pode ultrapassar o valor do tributo, quando devido - sob pena de descaracterizar sua natureza de multa imputada em razão de descumprimento de obrigação principal.

#### A MULTA DE OFÍCIO POR NÃO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO

A multa de ofício, por sua vez, é aplicada em lançamento cujo objetivo é a constituição de tributo não recolhido e tem fundamento no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

(...)

Esta multa, portanto, é aplicada sempre que finalizado o procedimento de fiscalização, quando, de ofício, a autoridade administrativa constitui crédito tributário não recolhido pelo contribuinte, como forma de penalizá-lo por não ter realizado a conduta devida, deixando de cumprir a obrigação principal decorrente da realização de fato gerador tributário.

Evidentemente que a multa em questão relaciona-se com a obrigação principal, sendo calculada com base no valor do tributo que deixou de ser recolhido, de forma integral ou parcial. Assim, a multa de ofício tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de relação jurídica obrigacional prevista na norma primária dispositiva de natureza tributária.

#### CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte - sujeito passivo - e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excluyente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo — justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo — também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

*"Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.*

*No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.*

*Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam 'Princípio da consunção'." (Recurso do Procurador nº 105-139.794 —*

*Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais — Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima — Sessão de 04/12/2006)*

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim.

Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta meio desta que é a conduta-fim.

No mesmo sentido, é o entendimento outrora pacificado nesta Câmara Superior, conforme se demonstra por meio dos julgados abaixo transcritos:

**PENALIDADE — MULTA ISOLADA — LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO — PAGAMENTO POR ESTIMATIVA.** Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal." (Recurso n.º : RD/101-134.520 Sessão de : 18/09/2006, Acórdão n.º : CSRF/01- 05.503).

**CSLL — MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA — TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA.** O artigo 44 da Lei nº9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício.

**APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA —** Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação". (Recurso n.º: 105-139794, Sessão: 04/12/2006, Acórdão n.º : CSRF/01-05.552).

**PENALIDADE — MULTA ISOLADA — LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO — PAGAMENTO POR ESTIMATIVA** Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas

sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. Não pode ser base de cálculo valor que não integra a base de cálculo do tributo que deveria ser calculado por estimativa." (Recurso nº: 107-139.896 Sessão: 11/06/2007. - Acórdão nº: CSRF/01-05.675)

Assim, no presente caso não pode prosperar a multa isolada em razão de insuficiência nos recolhimentos mensais de IRPJ e CSLL, pois foi também constituída multa de ofício em razão do lançamento para constituição do tributo e ajuste na base de cálculo apurado em mesmo procedimento de fiscalização, o que prescinde de qualquer dilação probatória.

Corroborando o entendimento da Ilustre Conselheira acima transcrito, trago à colação Ementas de recentes julgados do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria:

*TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.*

*1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.*

*2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.*

*3. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1499389/PB - Agravo Regimental no Recurso Especial 2014/0309525-3; Relator Ministro Mauro Campbell Marques; Órgão Julgador: T2 - Segunda Turma; Data do Julgamento: 17/09/2015; Data da Publicação/Fonte: DJe 28/09/2015)*

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.*

*1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.*

*2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.*

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

*Recurso especial improvido.*

(REsp 1496354/PR RECURSO ESPECIAL 2014/0296729-7; Relator: Ministro Humberto Martins; Órgão Julgador: T2 - Segunda Turma; Data do Julgamento: 17/03/2015; Data da Publicação: DJe 24/03/2015)

Por todo o exposto neste tópico, voto no sentido de afastar a incidência da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, devendo a mais grave (ofício) absorver aquele de menor gravidade, nos termos do Princípio da Consunção.

### **III - JUROS SOBRE MULTA**

A obrigação tributária, tida como principal, surge com a ocorrência do fato gerador (materialidade da hipótese de incidência) e tem por objeto o pagamento de tributo, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN.

Como ocorre com qualquer dívida de valor, o não adimplemento da obrigação no prazo fixado implica incidência de multa e juros, em razão da mora.

Na esfera federal, o débito será acrescido de multa moratória, calculada à taxa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, a teor do estabelecido no art. 61, caput, e § 2º, da Lei nº 9.430/96.

Os juros serão equivalentes à Taxa SELIC, consoante determinação do § 3º do art. 61, que remete ao § 3º do art. 5º, ambos da Lei nº 9.430/96.

Na hipótese, porém, de lançamento de ofício, a multa incidirá à razão de 75%, na forma prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Tal sanção ocorre quando o contribuinte não declara o seu débito, fato este que obrigará o Fisco a apurar de ofício o crédito tributário respectivo.

O inciso I do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 prescreve que a multa decorrente de lançamento de ofício será exigida conjuntamente com o tributo, quando não houver sido anteriormente pago.

A Secretaria da Receita Federal – SRF, no exercício da administração de tributos federais, vem, contudo, computando juros sobre tal sanção. A análise da legalidade dessa cobrança passa antes pela fixação do conceito de norma jurídica.

Em linhas gerais, norma jurídica é um juízo hipotético-condicional. Dada a ocorrência do fato “x”, a prestação deverá ser “y”, consoante lição de Paulo de Barros Carvalho. Logo, a inexecução da obrigação prevista no conseqüente da norma primária desencadeia a incidência da norma secundária.

É preciso, ainda, fixar os conceitos de juro e multa. Segundo Maria Helena Diniz:

JURO. 1. Direito bancário. Rendimento de capital empregado. 2. Direito civil. a) Taxa percentual que incide sobre um valor ou quantia em dinheiro; b) pagamento que decorre da utilização do capital alheio, constituindo, portanto, fruto civil.”

MULTA CONVENCIONAL. Direito civil. Cláusula contratual que estipula uma pena pecuniária a ser paga pelo contratante que não venha a cumprir, no todo ou em parte, uma obrigação ou que atrase o seu adimplemento.”

A ilustre tratadista identifica ainda as seguintes ocorrências de juros:

JUROS COMPENSATÓRIOS. Direito civil. Aqueles que decorrem de uma utilização consentida do capital alheio, pois estão, em regra, preestabelecidos no título constitutivo da obrigação, no qual os contratantes fixam os limites de seu proveito, enquanto durar o negócio jurídico, ficando, portanto, fora do âmbito da inexecução. (...).

JUROS MORATÓRIOS. Direito civil. Consistem na indenização pelo retardamento da execução da dívida.

Os conceitos de multa e juro, mencionados acima, se aplicam integralmente ao Direito Tributário, observando-se apenas o fato de a obrigação fiscal ser ex lege, daí a fixação dos mesmos decorrer da lei, não podendo ser objeto de convenção entre as partes.

Leciona Luiz Antonio Scavone Junior que:

Os juros compensatórios são devidos em razão da utilização do capital pelo devedor (...). Espelham a paga pela utilização do capital alheio.

Portanto, ao contrário do que ocorre com os juros moratórios, é afastada a idéia de culpa do devedor (...).

Do exposto, estamos que, no campo tributário, há espaço somente para a incidência de juros de natureza moratória.

Afinal, o Estado, no exercício de competência tributária, não empresta dinheiro ao contribuinte, não havendo, portanto, como cobrar-lhe juros compensatórios.

Visto isso, em linhas gerais, é possível afirmar que, em se tratando de dívida, os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado.

Não é por outra razão que não existe limite temporal para a incidência de juros. Vale dizer, enquanto a obrigação não for cumprida, os juros serão computados.

O mesmo já não ocorre com a multa, porquanto sua natureza, à evidência, é diversa. Sua incidência não se presta para repor ou indenizar o capital alheio, mas para punir a inexecução da obrigação

O termo “punir”, pensamos, deve ser entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, isto é, a fixação de multa adverte o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento tardio mais oneroso.

Os juros sim possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, ao contrário da multa, incidem no tempo, justamente para espelhar o prejuízo do credor com a privação do seu capital

No entanto, não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

Neste sentido, a lição de Maria Helena Diniz é conclusiva:

Os juros são o rendimento do capital, (...), visto que constituem o preço do uso do capital alheio, em razão da privação deste pelo dono, voluntária ou involuntariamente. (...).

Melhor explicando: o capital do contribuinte, que deveria ter sido transferido aos cofres públicos, não o foi; este é o único pressuposto da cobrança dos juros, como forma de remunerar a indisponibilidade daquele capital a quem teve frustrada a previsão de recebê-lo.

Fora desta hipótese, qualquer incidência de juros mostra-se abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato (reposição de “capital”).

É preciso ter consciência de que os juros não existem por si só; decorrem, antes de tudo, de uma obrigação principal.

O mesmo ocorre com a multa, que só surgirá se existir uma obrigação anterior não quitada no prazo legal

Logo, os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que a mesma não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor.

Enfim, a multa está prevista no conseqüente da norma secundária, cujo objetivo é atribuir eficácia ao cumprimento da obrigação estabelecida na norma primária.

A se admitir a incidência de juros sobre multa (ambos previstos em norma secundária), estar-se-ia desvirtuando por completo a natureza e a própria finalidade da norma secundária (que não se volta para si mesma, mas sim para a norma primária).

**A norma secundária não foi feita para onerar obrigação prevista em outra norma secundária. Vale dizer: o pressuposto fático da incidência da norma secundária será**

sempre uma situação decorrente de uma norma primária, e nunca uma situação decorrente de uma norma também secundária.

Para que os juros pudessem incidir sobre a multa, esta teria, necessariamente, por razão de lógica, que estar prevista em obrigação estabelecida em norma primária.

Ocorre, contudo, que a multa não tem como ser prevista em norma primária, pois seus efeitos, consoante demonstrado linhas acima, não integram a materialidade da obrigação prevista naquela norma

Acreditamos ser o mesmo pensamento de Hugo de Brito Machado:

O que caracteriza a sanção é a presença do ilícito na hipótese de incidência da norma que a institui. E a finalidade da sanção é atribuir eficácia à norma jurídica, (...).

Esta linha de pensamento não resta prejudicada pelo disposto no artigo 113, § 3º, do CTN, quando dispõe que a penalidade pecuniária converte-se em obrigação principal, quando decorrente do descumprimento de obrigação acessória

Inicialmente, tal “conversão” só tem efeito de celeridade quanto à arrecadação, ou seja, justifica-se para viabilizar a constituição e a execução do crédito originário de multa juntamente com o crédito tributário

Ao nosso ver, se não existisse a disposição do § 3º do art. 113 do CTN, não seria possível cobrar o débito relativo à multa pelo descumprimento de obrigação acessória no mesmo processo que se está exigindo dívida de natureza tributária, isso porque, nos termos do art. 3º do CTN, tributo não constitui sanção de ato ilícito

A inobservância de obrigação acessória configura ato ilícito, punida, entre outras formas, com multa pecuniária, o que lhe afasta a natureza de tributo, daí a necessidade de equiparação à obrigação principal, quanto ao seu procedimento de cobrança

E mais, sendo a obrigação acessória autônoma em relação à obrigação principal, não seria possível admitir a reunião, num único processo, de dois créditos com origens distintas

Ademais, tal “conversão” não afeta o caráter secundário da norma de sanção (estipuladora de multa), uma vez que seu pressuposto de incidência – mesmo na hipótese do artigo 113, § 3º, CTN – continua sendo o descumprimento de uma obrigação prevista em norma primária.

Portanto, aquele dispositivo não prejudica em absolutamente nada a linha de argumentação ora sugerida, no sentido de não admitir a incidência de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício: (i) quer pelo fato desta não possuir natureza de “capital” (passível de gerar rendimentos, tais como juros....) (ii) quer pelo fato de estar prevista em norma secundária e não primária.

Enfim, não é possível admitir a incidência de uma norma secundária (a que trata dos juros) sobre outra norma secundária (a que estipula os juros), porque, em ambas, o pressuposto fático de subsunção encontra-se em norma primária, inexistente na hipótese.

Paralelamente a estas considerações, cumpre também ressaltar que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa, ora denunciada.

O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que “Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

À evidência, a expressão “Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora ...”, que inaugura o dispositivo supra transcrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento

Basta ver que o caput do art. 61 da Lei nº 9.430 está assim redigido: “Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (...), não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora (...)”

Resta evidente que o “débito” a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago.

Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros.

Falta, portanto, lei que autorize a União a incluir a multa como parte integrante do principal, para efeitos de incidir os juros sobre ambos, violando, assim, o princípio da legalidade.

A partir dessas considerações, portanto, entendo, no caso, assistir razão aos argumentos trazidos nos Embargos de Declaração do contribuinte, donde os acolho parcialmente, nos termos do despacho (fls. 3.627 a 3.630), para ao final sanar a alegada omissão alegada nos termos do relatório e voto acima. Desta maneira, encaminho o meu voto no sentido de CONHECÊ-LOS PARCIALMENTE, ACOLHENDO-OS para sanar as omissões alegadas e, desta forma, no MÉRITO para desconstituir o lançamento de ofício quanto:

- a) a adição da despesa de amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, por falta de base legal,
- b) a incidência concomitante da multa isolada e de ofício, de tal sorte que deverá prevalecer tão somente esta última (ofício); e
- c) a incidência de juros e sobre a multa de ofício.

Sala de Sessões, 20 de janeiro de 2016

(documento assinado digitalmente)  
Hélio Eduardo de Paiva Araújo - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa.

Os embargos de declaração foram conhecidos em face de alegações quanto às alegações sobre as seguintes matérias

a) adição da despesa de amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, por falta de base legal,

b) incidência concomitante da multa isolada e de ofício, de tal sorte que deverá prevalecer tão somente esta última (ofício); e

c) ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

Assim, cumpre a este redator exprimir neste voto o posicionamento do colegiado com relação a cada uma destas matérias, o que passo a fazer.

### AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Os embargantes alegam que os ajustes na base de cálculo da CSLL sempre foram feitos, expressamente, através de lei, bem como que o regime de apuração da CSLL está desassociado daquele previsto para o IRPJ.

Sustentam que, não havendo previsão legal para a adição da amortização do ágio ao lucro líquido, não se poderia exigir dos embargantes qualquer quantia a título de CSLL, por absoluta ausência de previsão legal.

Suscitam a omissão do acórdão embargado quanto a tais argumentos trazidos, os quais poderiam, ao menos, justificar o acolhimento parcial do recurso, para cancelar os autos de infração com relação à CSLL.

O D. relator dos embargos, reportando-se às discussões travadas na apreciação dos embargos, destacou, inicialmente, que o enquadramento legal do lançamento da CSLL demonstra que *"a autuação não se deu por glosa das despesas com a amortização do ágio, tido como interno, ou mesmo pela desconsideração total dos lançamentos contábeis relativo à tal amortização de tão sorte que os seus efeitos fossem desconsiderados da contabilidade e, por conseguinte, do lucro líquido do exercício"*.

Diante disso, observou ainda que, *verbis*:

*"Do enquadramento legal acima percebe-se que a Fiscalização entendeu como válidos os lançamentos contábeis que tinham por objetivo amortizar o ágio, contudo, por entender que os mesmos*

*não preenchem os requisitos legais previstos na lei que concedeu o benefício da amortização do ágio (Lei nº 9.532), entendeu que o contribuinte deveria adicionar tais valores para fins de apuração do Lucro Real e da base da CSLL, senão vejamos os artigos do RIR/99 que fundamentaram a autuação:*

*[...]omissis*

*Penso que a capitulação adicional não é correta, pois aqui estamos diante de adições ao lucro líquido, por despesa tida como indedutível, qual seja, amortização do ágio. Assim, entendo que o artigo a ser utilizado seria o art. 249 e não o art. 250.*

*De toda sorte, o que é relevante pontuar é que não estamos diante de glosa de despesas nos termos do artigo 299 do mesmo RIR/99, nem de descon sideração dos efeitos dos lançamentos contábeis por parte da fiscalização, e qualquer tentativa de assim o fazer, seria, a meu ver, inovação na fundamentação legal do lançamento, o que não encontra abrigo na legislação tributária nacional. (grifei)*

*Assim, entendeu a Fiscalização que a amortização do ágio interno não estaria amparada pelo benefício estendido pela Lei nº 9.532/97, fazendo com que fosse necessária a adição destas despesas ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real. Não há como nesta instância tentar argumentar que o que se fez foi descon siderar completamente os efeitos dos lançamentos contábeis, como se estes nunca tivessem existindo, dado não ter sido este o fundamento adotado quando da lavratura do auto de infração."*

Com a devida vênia, entendo que equivocou-se o D. relator, tanto com relação ao fundamento legal da autuação quanto à fundamentação fática trazida pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal - TVF que deu suporte ao auto de infração.

Com relação ao enquadramento legal do lançamento da CSLL, além daqueles apontados pelo relator (relacionados ao Imposto de Renda), verifica-se na sequência do auto de infração outros enquadramentos, especificamente relacionados à Contribuição Social sobre o Lucro (e-fls. 1352), *verbis*:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Embora os dispositivos tenham sido indicados em seguida à citação da infração da multa isolada, não resta dúvida que referem-se à exigência da CSLL, pois estão intrinsecamente relacionadas à definição de sua base de cálculo (em especial os dispositivos relacionados à Lei nº 7.689/88). A descrição e fundamentação legal da multa isolada se encontra noutra parte do auto de infração, (*e-fls.* 1365).

Além disso, entre as imputações trazidas pelas autoridades fiscais responsáveis pela lavratura do auto de infração vê-se, claramente, indicado que o ágio surgido internamente, entre partes relacionadas e sem o efetivamente pagamento sequer deve ser reconhecido contabilmente, nos termos do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007 (vide tópicos 85 a 89 do TVF), concluindo, *verbis*:

89. Se contabilmente o ágio interno não é aceito, não deve ser aceito também para efeitos tributários, pois se o intangível gerado internamente não é Ativo para a Contabilidade, **o lucro líquido, do qual se parte para se chegar ao lucro real, não pode estar reduzido por um encargo que nada mais é do que a alocação, pro rata temporis, de um "ativo" inexistente. O lucro real, portanto, não poderia estar reduzido de uma despesa inexistente.** (grifei)

A fiscalização também afasta objetivamente o registro da despesa com ágio, por considerá-la inexistente, uma vez que não foram pagas, nem incorridas, sendo, portanto indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme tópicos 90 e 91 do TVF, *verbis*:

90. Despesas, pela legislação tributária, são dispêndios necessários às atividades e à manutenção da empresa. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Estas despesas devem ser usuais ou normais nos tipos de transações, operações ou atividades da empresa. Aliás, são exatamente estes os termos que encontramos no art. 299 do RIR/99:

[...]

91. As despesas com os "ágios" que a CÁLAMO contabilizou em dezembro de 2006 e de novembro de 2008 a março de 2009 não eram necessárias e, portanto, não dedutíveis, sendo indevida e inadmissível a exclusão desses valores na apuração do lucro real (LALUR) realizada pela empresa. **O montante que o contribuinte denominou de "ágio" não poderia ter reduzido o valor do IRPJ e CSLL a pagar, já que não houve despesas pagas nem incorridas.** Ressalte-se que a

expressão "despesas pagas" refere-se a regime de caixa (desembolso imediato) enquanto que a expressão "despesas incorridas" refere-se a regime de competência (desembolso futuro). (grifei)

Assim, impõe-se afastar, desde logo, a alegação de que o entendimento adotado pela turma julgadora poderia caracterizar-se como inovação ao lançamento, o que é vedado pela legislação.

Examinando o caso concreto, concluiu o colegiado que a despesa não poderia afetar a base de cálculo da CSLL uma vez que o ágio gerado nas operações societárias reportadas sequer poderiam ter sido reconhecidos contabilmente, pois tais despesas foram artificialmente criadas, não se revestindo dos requisitos necessários para seu registro e consideração na apuração do lucro líquido.

A alegação da recorrente de que não existe previsão legal que determine a adição da amortização do ágio ao lucro líquido não pode ser aceita, na medida em que a própria existência do ágio contábil é afastada.

No caso sob exame, ademais, a fiscalização não promoveu a adição da despesa à base de cálculo da CSLL, mas sim efetuou a glosa da exclusão feita pelo contribuinte quando de sua apuração. Isto porque o próprio contribuinte anulou contabilmente os efeitos da operação no resultado líquido, mediante da reversão da provisão contábil do ágio (vide tópico 63 do TVF).

Vista a questão sob outra perspectiva, é possível afirmar que não existe previsão legal para que o contribuinte exclua da base de cálculo apurada a partir do lucro líquido apurado, de qualquer outro valor que não aqueles expressamente previstos na legislação que rege a contribuição, dentre os quais, não se encontra a previsão da amortização do ágio.

Adicionalmente, cumpre, ainda, registrar o posicionamento externado pelo Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães ao proferir seu voto no presente julgamento, consignado também no voto vencedor do acórdão embargado, no sentido de que " *a amortização do ágio autorizada pelo inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, por significar uma antecipação no registro de uma despesa, vez que, em regra, o sobrepreço que integra o custo de aquisição de uma participação societária só deve impactar o resultado fiscal por ocasião da efetiva alienação da referida participação, representa até certo ponto um favor fiscal, motivo pelo qual deve-se emprestar interpretação restritiva à referida norma autorizadora*".

Assim, considerada a amortização antecipada do ágio um favor fiscal e, interpretando-se restritivamente a norma autorizadora da dedução, esta deve aplicar-se unicamente na apuração do lucro real; leia-se: apuração da base de cálculo do Imposto de Renda. Nesta perspectiva, independentemente da materialidade da despesa, inexistente previsão legal para a dedutibilidade das despesas do ágio aqui tratado da base de cálculo da CSLL.

Pelos fundamentos acima, decidiu o colegiado, por maioria de votos, acolher os embargos, com vistas a suprir a omissão para, no mérito, negar-lhes provimento, mantendo a exigência da CSLL.

#### CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Os embargantes alegam a impossibilidade de aplicação da multa isolada sobre as diferenças de antecipações que não teriam sido recolhidas, concomitante com a multa de ofício, por representar dupla penalidade sobre uma mesma infração.

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

Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 10

/03/2016 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por HELIO EDUARDO DE

PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 21/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sustentam que o acórdão embargado manteve a aplicação da multa qualificada, mas não examinou o pedido específico quanto a inaplicabilidade da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício.

O D. relator, examinando as alegações da recorrente, orientou seu voto no sentido de dar provimento ao recurso para "*afastar a incidência da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, devendo a mais grave (ofício) absorver aquele de menor gravidade, nos termos do Princípio da Consunção*".

O colegiado, todavia, em sua maioria, entendeu que inexistente qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afastou-se a aplicação da súmula CARF nº 105<sup>2</sup>, porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (fls. 1365).

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007. Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007<sup>3</sup>. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%)

<sup>2</sup> Súmula CARF nº 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

<sup>3</sup> Lei nº 11488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*, após, *o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os Conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Não obstante o respeitável entendimento do D. relator e de outros membros deste órgão julgador que adotam o entendimento contido nas alegações da recorrente inclusive depois da alteração introduzida pela Lei nº 11.488/2007, o colegiado divergiu de tal interpretação pelas razões que passo a expor.

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*!". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

Por fim, a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por tais fundamentos, decidiu o colegiado acolher os embargos para suprir a omissão no acórdão embargado para, no mérito, rejeitar a alegação da recorrente quanto à impossibilidade de aplicação da multa isolada do IRPJ e da CSLL.

#### INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, impõe-se examinar o argumento da recorrente no que concerne à ilegalidade da incidência de juros de mora à taxa de juros Selic sobre a multa, que também restou acolhido pelo D. relator destes embargos.

A maioria do colegiado entendeu que não assiste razão à recorrente.

Dispõe o art. 161 do CTN que o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em

seu parágrafo primeiro que se a lei não dispuser de modo diverso os juros são calculado à taxa de 1% ao mês.

Ocorre que o legislador estabeleceu no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 que, a partir de janeiro de 1997, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa SELIC quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Não resta dúvida que os débitos a que se refere a Lei nº 9.430/1996 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

O crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Por sua vez, o art. 113, em seu parágrafo primeiro define que 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.

Ora, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

Assim é que o art. 142 do CTN determina que a autoridade competente constitua o crédito tributário, calculando o montante do tributo e a penalidade aplicável.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida juntamente com o tributo devido. Assim, uma vez constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC.

A jurisprudência das turmas desta câmara e da própria CSRF é majoritária a favor da incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício:

**Acórdão nº 1301-000.111, de 04/12/2012:**

*JUROS SOBRE MULTA. INAPLICABILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA.*

*A obrigação tributária principal dá-se com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional, de sorte que o crédito tributário corresponde à obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

**Acórdão nº 1302-000.959, de 07/08/2012:**

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*É escoreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.*

**Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010**

*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.*

Por fim, é oportuno observar que a incidência de juros SELIC sobre a multa exigida isoladamente é expressamente prevista no § único do art. 43 da Lei nº 9.430/1996, *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.*

Assim, decidiu o colegiado acolher os embargos para suprir a omissão verificada para, no mérito, rejeitar a alegação de ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre multa.

Por todo o exposto, a decisão do colegiado é pelo acolhimentos dos embargos para suprir as omissões referidas e, no mérito, negar-lhes provimento.

Sala das Sessões - DF, em 20 de janeiro de 2016.

*(documento assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Designado.