



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

Processo nº 14098.000077/2010-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.340 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente MCA ENERGIA E BARRAGEM LTDA.
Recorrida 2ª Turma da DRJ/CGE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

IRPJ. SUBSCRIÇÃO COM BENS. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

A integralização de capital social com bens está abrangida no conceito de alienação e, portanto, sujeita à tributação como ganhos de capital.

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO.

O ganho de capital, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, corresponde à diferença positiva entre o valor da alienação e o valor contábil, assim entendido o custo de aquisição do bem, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada, ainda que a empresa não mantenha escrituração contábil.

REGIME DE CAIXA. GANHO DE CAPITAL. LUCRO PRESUMIDO.

As normas legais não interditam a adoção do regime de caixa para receitas não operacionais de pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, nas quais se inclui o ganho de capital.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

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

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

Aplica-se o decidido em relação ao tributo principal ao lançamento da CSLL, em razão da estreita relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 14098.000077/2010-32
Acórdão n.º **1402-001.340**

S1-C4T2
Fl. 3

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

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator Designado

Carlos Pelá – Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão proferido pela DRJ de Campo Grande/MS, que manteve o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de IRPJ e CSLL (fls. 60/71), abrangendo fato gerador compreendido no ano-calendário de 2005.

Em apertada síntese, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 294/297), a Contribuinte e a empresa LINEAR PARTICIPAÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA eram titulares, em 50% cada uma, do direito de exploração do potencial hidráulico de cinco PCH. Esse ativo foi reavaliado, passando a ter como valor de mercado o montante total de R\$ 29.620.000,00 (laudos às fls. 87/207 do anexo I).

Ocorre que as mencionadas pessoas jurídicas resolveram transferir o direito de exploração das cinco PCH's à empresa LINCA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S.A.. Assim, em 25/11/2005, a MCA e a LINEAR subscreveram e integralizaram o aumento de capital da LINCA pela conferência dos direitos de exploração das cinco PCH's. O valor considerado para a transferência do ativo foi aquele apurado em laudos de avaliação; ou seja, R\$ 29.620.000,00.

Diante desse contexto, a Fiscalização entendeu concretizado o fato gerador do IRPJ e da CSLL, tendo em vista o ganho de capital proveniente da operação descrita acima. Sustenta que houve alienação de um direito da Contribuinte e que, notadamente, verificou-se uma diferença a maior entre o custo de aquisição do referido direito e o valor considerado no momento da transferência.

Como a Contribuinte não havia oferecido à tributação os valores correspondentes ao ganho de capital, a autoridade administrativa lavrou o Auto de Infração e constituiu o crédito tributário. Foi considerado como custo inicial da Contribuinte o valor de R\$ 644.973,49 e como base de cálculo o valor de R\$ 14.810.000,00 (referente a 50% do ativo), resultando ganho de capital líquido no valor de R\$ 14.165.026,51.

É de se ressaltar também que, em 20/01/2006, após a operação descrita, a LINCA integralizou capital na empresa JURUENA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S/A, com a conferência dos mesmos direitos de exploração a valor reavaliado. Ainda nessa data, a empresa JURUENA teve seu capital aumentado pelo ENERGIA PCH – Fundo de Investimento em Participações, no montante de R\$ 134.850.000,00. A LINCA passou a ser detentora de 10,1% das ações e o ENERGIA PCH de 89,9% das ações da JURUENA.

Um mês depois, a JURUENA integralizou capital, com a conferência dos Direitos de Exploração, de cinco SPE's (sociedades de propósito específico) constituídas para a exploração de cada PCH (1. Campos de Júlio Energia S/A., 2. Parecis Energia S/A, 3. Rondon Energia S/A, 4. Sapezal Energia S/A, e 5. Telegráfica Energia S/A.).

Os membros da 2ª Turma da DRJ/CGE (fls. 349/358), ao analisarem a operação, entenderam por bem rejeitar a preliminar de nulidade por afronta ao princípio da

estrita legalidade e, no mérito, negar provimento à impugnação, nos termos da ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PRELIMINAR DE NULIDADE. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL. Não provada a violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. O ganho de capital, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, corresponde à diferença positiva entre o valor da alienação e o valor contábil, assim entendido o custo de aquisição do bem, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada, ainda que a empresa não mantenha escrituração contábil.

LUCRO PRESUMIDO. RECONHECIMENTO DE RECEITA QUANDO DO RECEBIMENTO DO PAGAMENTO. Na apuração do lucro presumido, as receitas podem ser reconhecidas pelo regime de competência ou quando do recebimento do pagamento; nas alienações em que o pagamento ou parte dele não for em dinheiro, mas em bens ou direitos, a receita deverá ser reconhecida no momento do recebimento desses bens ou direitos, sendo descabido postergá-lo para o momento em que eles são revendidos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. O lançamento da Contribuição Social, baseado nos mesmos elementos de prova, deve observar o entendimento adotado em relação à exigência principal do IRPJ, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

Em breves palavras, a turma reconheceu a ocorrência de alienação na modalidade “dação em pagamento”. Afirmou que **(i)** o Regime de Caixa somente seria aplicável às receitas operacionais da Contribuinte; **(ii)** o diferimento da tributação para o momento da realização dos bens e direitos reavaliados somente seria possível para empresas optantes pelo Lucro Real; e que **(iii)** o reconhecimento de receitas pelo Regime de Caixa, para apuração do IRPJ e da CSLL, não se aplica às operações de troca, mas somente às operações de venda a prazo ou em parcelas. Isso porque, na IN 104/98, não há menção alguma a recebimento de dinheiro como critério para reconhecimento de receitas, mas a recebimento de valores, a qualquer título.

Irresignada, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 370/403), alegando que: **(i)** não houve alienação do direito de exploração das cinco PCH's; **(ii)** não houve ganho de capital; e **(iii)** houve erro quanto ao momento da ocorrência do fato gerador.

Destrinchando os argumentos, defende a Contribuinte que a realização de uma receita ou ganho depende de uma troca a mercado, realizada entre partes independentes (alienação para terceiros). No presente caso, teria havido, contudo, apenas uma transferência de um ativo intangível (direito de exploração de potencial energético) para empresa do mesmo grupo, sem intervenção de terceiros, com o recebimento da participação societária (troca de ativos). Sustenta, ainda, que a realização do bem avaliado só ocorreria quando da sua alienação a qualquer título, o que não aconteceu.

Segundo ela, as empresas tributadas pelo Lucro Presumido poderão, à sua opção, tributar o ganho de capital, bem como a receita bruta e demais receitas, pelo Regime de Caixa ou de Competência. Assim, se o contribuinte optar pela utilização do Regime de Caixa para apuração de seus tributos, esse regime deverá ser aplicado a todas as suas receitas, indistintamente.

Em suma, entende que: **(i)** a reavaliação de ativos não dá ensejo ao reconhecimento de receitas ou ganhos contábeis para fins societários/fiscais, não havendo, por consequência, trânsito pelo resultado, já que a avaliação é mera expectativa acerca do valor de mercado, que ainda não foi realizado; **(ii)** não houve uma operação respaldada pelo mercado, entre partes independentes; **(iii)** não houve a transferência da titularidade para terceiros; e; **(iv)** não houve fluxo financeiro, ou seja, disponibilidade econômica passível de ser tributada, uma vez que a Contribuinte é optante pelo Lucro Presumido na sistemática do Regime de Caixa.

Destarte, acrescenta que eventual ganho na operação analisada só poderia ser considerado ocorrido a partir do ingresso na JURUENA dos recursos aportados pelo Energia PCH - Fundo de Investimento em Participações, em 20/01/2006, já que somente nesse momento foram cumpridos os requisitos necessários à realização da receita, quais sejam: **(i)** ingresso de um terceiro independente na sociedade e **(ii)** reconhecimento do valor da reavaliação a mercado.

Finaliza reclamando a ilegalidade da cobrança de juros sobre multa.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 451/478) sustentando que: **(i)** houve alienação do direito de exploração das cinco PCH's; **(ii)** o ganho de capital foi realizado no momento em que a Contribuinte integralizou o capital da empresa LINCA; **(iii)** para pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido, o uso do Regime de Caixa é permitido pela legislação apenas para a contabilização da receita bruta; ou seja, do resultado oriundo da atividade operacional da empresa. Logo, o ganho de capital aqui se submeteria ao Regime de Competência; **(iv)** a legislação apenas autorizou a postergação do momento da ocorrência do fato gerador quando a pessoa jurídica optar pela sistemática do Lucro Real; **(v)** deve ser rechaçado o argumento da Contribuinte, no sentido de que a ausência de numerário na conta caixa impediria a tributação do ganho de capital; e, por fim, **(vi)** defende a aplicabilidade dos juros sobre multa.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O recurso atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

A legislação então vigente (art. 182, § 3º da LSA, antes das alterações da Lei nº. 11.638/07) permitia que as empresas procedessem a uma avaliação de ativos por seus valores de mercado, com base em laudos técnicos. A partir daí, denominava-se Reavaliação o resultado derivado da diferença entre o valor líquido contábil dos bens e o valor de mercado, sendo este um procedimento optativo.

Sobre o tema, a legislação fiscal, no que toca às pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, determina expressamente que a reavaliação deve ser tributada quando for utilizada para aumento de capital ou quando ocorrerem os seguintes eventos: alienação do ativo reavaliado, sob qualquer forma; depreciação, amortização ou exaustão; baixa por perecimento; transferência do ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo (art. 435 do RIR/99).

A mera reavaliação de bens do ativo, de fato, não enseja tributação.

De outro giro, também importa, para logo, esclarecer que a subscrição de capital pode ser integralizada mediante a conferência de bens.

A empresa que tiver integralizado o capital com bens (Investidora) deverá registrar como custo de investimento (ações subscritas integralizadas) o mesmo valor reavaliado. Como tal valor será diferente do valor líquido contábil pelo qual tais bens estavam registrados nos seus ativos, a empresa reconhecerá lucro ou prejuízo ao dar baixa dos bens em integralização contra o valor de custo das ações recebidas, quando isso representar resultado realizado.

A legislação fiscal permite, contudo, que tal ganho tenha sua tributação postergada, se o referido ganho for contabilizado como reserva de reavaliação no Patrimônio Líquido (art. 439 do RIR/99).

Postergada sua tributação, o valor dessa reserva deverá ser computado na determinação do Lucro Real (art. 439, parágrafo único e incisos, do RIR/99): **(i)** na alienação ou liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado; **(ii)** quando a reserva for utilizada para aumento do capital social, pela importância capitalizada; **(iii)** em cada período de apuração, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pelo contribuinte, que corresponder à participação ou aos valores mobiliários adquiridos com o aumento do valor dos bens do ativo; ou **(iv)** proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica que houver recebido os bens reavaliados realizar o valor dos bens, na forma do inciso II do art. 435, ou com eles integralizar capital de outra pessoa jurídica.

O que aconteceu no presente caso foi exatamente isso, com a peculiaridade de que a Recorrente era pessoa jurídica tributada pelo Lucro Presumido.

Sendo assim, preciso concordar com a decisão recorrida no sentido de que as disposições legais para postergação do ganho não são aplicáveis ao caso em análise.

Digo isso porque, conforme disposto no artigo 521 do RIR/99, os ganhos de capital das pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido serão acrescidos à base de cálculo do imposto e adicional, correspondendo à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

A essa altura é preciso saber então se houve alienação e ganho de capital a ser tributado na operação.

Alienação é a ação e o efeito de alienar. Esse verbo faz referência ao ato de transmitir ou transferir a alguém a propriedade de algo, bem ou direito. A alienação de bens é a transferência de domínio de bens de um indivíduo para terceiros.

Merecem ser transcritos os fundamentos da decisão recorrida nesse ponto:

Com efeito, no conceito de alienação se encontra o de dação em pagamento, pois alienar é "tornar alheio; transferir determinados bens e direitos, a qualquer título legítimo e por ato entre vivos, do patrimônio de uma pessoa para o de outra; vender, doar, ..." (Cf. PEDRO NUNES, Dicionário de Tecnologia Jurídica, Ed. Freitas Bastos, 10ª ed., verbete alienar). A própria legislação tributária inclui a dação em pagamento como uma das modalidades de alienação: art. 3º § 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

A esse respeito, também vale a pena conferir os ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho, citados na peça fazendária:

*Uma empresa pode obter receita com a alienação ou desapropriação de bens que, do ponto de vista contábil, são classificáveis no Ativo Permanente. Quando isto ocorre, essa empresa obtém uma receita não operacional ou um ganho de capital, o que é o mesmo. **O termo alienação compreende qualquer operação que importe transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.** (Grifou-se. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 117).*

Nesse contexto, não merece razão a Recorrente quando afirma que não existiu um terceiro na relação. A empresa LINEAR não pode deixar de ser considerada como terceira pessoa na relação.

Houve relação de troca com o mercado desde o momento em que o ativo reavaliado foi conferido ao capital da LINCA, em razão da existência de outro sócio (LINEAR), terceira pessoa na relação.

A partir daí, o ativo reavaliado transferido para a LINCA não pode mais ser considerado de propriedade da Recorrente. O que a Recorrente possui, após a operação, são ações da LINCA.

Portanto, forçoso concluir pela configuração da alienação, ensejadora do ganho de capital a ser tributado pela Recorrente. Uma vez que a Recorrente deixou de oferecer à tributação do IRPJ e da CSLL o ganho de capital auferido com a transferência do direito de exploração de potenciais hidráulicos das cinco PCH's, correta a lavratura do Auto de Infração e a constituição do crédito tributário.

Ademais, não merece prosperar o entendimento de que só há obrigação de reconhecer eventual ganho de capital na operação de subscrição quando houver fluxo financeiro ou circulação de valores.

O fato de a Recorrente não ter recebido nenhum numerário não afasta a hipótese de incidência do IRPJ, já que apesar de não haver recebimento de numerário (ganho financeiro), a pessoa jurídica obteve um ganho econômico.

Também corroboro a assertiva do julgador *a quo*, no sentido de que a IN nº. 104/98 não especifica o recebimento de dinheiro como critério para reconhecimento de receitas no regime de caixa, mas, sim, o recebimento de valores, a qualquer título.

Não bastasse isso, a discussão suscitada pela Recorrente sobre o Regime de Caixa não prospera, já que, conforme disposto no § 2º do art. 13 da Lei nº 9.718/98, somente a **receita bruta** auferida pelo contribuinte poderá ser considerada segundo o regime de competência ou de caixa.

Conforme artigo 14, § 3º da Lei nº. 8.541/92, art. 31 da Lei nº. 8.981/95 c/c arts. 224 e 519 do RIR/99, a receita bruta deve ser entendida como o resultado obtido pela pessoa jurídica com as vendas realizadas e os serviços prestados, ou seja, o resultado oriundo da atividade operacional da empresa.

Assim, neste ponto, parece-me que tanto a IN SRF nº. 104/98 quanto a IN SRF nº. 390/04, admitindo o regime de caixa apenas para a receita bruta (venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços), agem em sintonia com a Lei, apenas explicitando o que na lei está implícito.

Além do que, vale mencionar, ainda que fosse possível a adoção do regime de caixa para as receitas não operacionais, nas quais se inclui o ganho de capital, tal não afastaria a conclusão de que a integralização do capital da LINCA com o ativo reavaliado configurou a realização do ganho de capital.

Isso porque, como dito, **(i)** a alienação restou configurada, **(ii)** relação de troca com o mercado, em virtude da participação de outro sócio na operação; e **(iii)** o critério para reconhecimento de receitas no regime de caixa é o recebimento de valores a qualquer título, independente do trânsito de dinheiro na conta “caixa”.

Destarte, por tudo quanto exposto até aqui, há de se concluir que ocorreram todas os fatos previstos na hipótese de incidência da exação:

- 1) houve alienação de bens;
- 2) a Recorrente transferiu à pessoa jurídica LINCA, a título de integralização de capital, bens pelo valor de mercado, apurando ganho de capital.

Impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa

Por fim, a Recorrente alega a improcedência da cobrança de juros de mora sobre a multa.

A exigência para tal cobrança, conforme manifestação da Fazenda Nacional através do parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº. 28, de 02/04/98, está no art. 61, § 3º da Lei nº. 9.430/96, que assim estabelece:

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

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

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

Pela simples leitura do texto acima, resta claro que o mesmo está apenas permitindo que os débitos com a União Federal decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos vencimentos sejam acrescidos de multa de mora, e que aqueles mesmos débitos (e não a multa) sofram também a incidência de juros de mora.

Corroborando com o entendimento que o art. 61 da Lei nº. 9.430/96 prevê a cobrança de juros exclusivamente sobre o valor dos tributos e contribuições o art. 43 da mesma Lei nº. 9.430/96, ao dispor:

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.

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do art. 61 da Lei nº. 9.430/96 incluísse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do art. 43 acima reproduzido, uma vez que a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do art. 61.

Desse modo, resta claro que somente existe previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa no caso da multa lançada isoladamente, o que não é o caso do recurso em análise.

Outra discussão que se tem em relação ao tema de cobrança de juros sobre a multa é que a legitimidade para a sua cobrança estaria no próprio Código Tributário Nacional, na medida em que o art. 113 do CTN estabelecerá o procedimento de cobrança e o regime jurídico das multas ao mesmo adotado para os tributos. Tal entendimento, todavia, não merece prosperar, senão vejamos.

O art. 113 do CTN estabelece:

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.

Pela simples leitura do caput do artigo acima reproduzido, verifica-se que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória “pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”, nos termos do parágrafo 3º do referido art. 113.

Desse modo, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória. E é somente sobre essa penalidade (descumprimento de obrigação acessória), que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não paga integralmente no seu vencimento podem incidir os juros de mora, conforme previsto no art. 43 da Lei nº. 9.430/96.

No caso em questão, é preciso salientar mais uma vez que a multa de ofício lançada não se refere ao descumprimento de obrigação acessória, mas sim de multa exigida pelo descumprimento da obrigação principal de pagar tributo.

Poderia, por fim se argumentar aqui que o art. 161 do CTN legitimaria a cobrança dos juros sobre a multa de tributo não pago no vencimento. Parece-me também que nesse artigo não traz tal permissão, senão vejamos. Dispõe o art. 161 do CTN, “*in verbis*”:

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

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

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

Pelo texto legal acima transcrito verifica-se que se a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal já estivesse incluída no “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no art. 161 do CTN, seria desnecessária a ressalva final constante do referido dispositivo no sentido de que essa incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Ao analisar a matéria esse E. Conselho vem se manifestando pela impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa, conforme se verifica das decisões abaixo reproduzidas:

IRPJE OUTRO - Ex(s): 2001

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2000*

*Ementa: RECURSO DE OFÍCIO.
A decisão vergastada foi exarada de acordo com a correta análise dos fatos e do direito aplicável ao caso em questão, pelo quê há ser confirmada.
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - MOMENTO DO FATO GERADOR.*

*A Lei nº 9.532/1997, não atuou modificando a data da ocorrência do fato gerador, mas, tão-somente, deslocou o seu componente temporal, indicando o momento em que esses lucros deveriam ser oferecidos à tributação.
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - DECADÊNCIA.
No caso de tributação de lucros auferidos no exterior por intermédio de coligada, o prazo decadencial tem início no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que houve a disponibilização para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - DISPONIBILIZAÇÃO - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO EM COLIGADA.
São tributáveis os lucros auferidos no exterior por sociedade*

domiciliada no Brasil, por intermédio de sua coligada, que sejam disponibilizados àquela. Tais lucros serão considerados disponibilizados na data do seu pagamento, que é considerado efetuado, quando ocorrido o emprego do valor em favor da beneficiária. A alienação de participação societária em coligada no exterior inclui-se na hipótese de "emprego do valor em benefício" da pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - RESERVA LEGAL.
Não deve compor a base de cálculo do lançamento a parcela correspondente à Reserva Legal, posto que esta tem destinação obrigatória prevista em lei e deve ser constituída antes de qualquer outra destinação dos lucros.

TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR - COMPENSAÇÃO.
A compensação do imposto sobre a renda devido no Brasil, em face da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, só será possível com o imposto sobre a renda recolhido no exterior em razão dos mesmos lucros, independentemente da denominação do tributo no país de origem.

PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS - ADIÇÃO DE JUROS - CAPITALIZAÇÃO DE RECURSOS - INDISPONIBILIDADE DOS LUCROS.

A adição dos juros decorrentes da captação de recursos junto a coligada no exterior, só é cabível no caso de não ter sido disponibilizado os lucro do período para sua coligada no Brasil. Configurada a disponibilização de tais lucros não deve prevalecer o lançamento tributário.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

O decidido em relação ao tributo principal se aplica aos lançamentos reflexos, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes, salvo quando houver na legislação de regência do tributo lançado como reflexo, característica que leve a outra conclusão.

LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR - CSLL.
Por força do princípio da legalidade estrita, no Direito Tributário só há incidência tributária sob a vigência de norma que estabeleça tal tributação. No caso da CSLL sobre lucros auferidos no exterior por coligada, a norma instituidora da obrigação tributária foi publicada em 30 de junho de 1999, passando a vigorar a partir de 01 de outubro de 1999.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, que acolhiam a preliminar, sendo que o Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva, acompanha pelas conclusões. No mérito, pelo voto de qualidade, considerar ocorrida a disponibilidade do lucro na alienação da participação societária, vencidos os Conselheiros João Carlos

de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percinio da Silva, que apresenta declaração de voto, e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, quanto a primeira infração para excluir a tributação da CSLL em relação aos lucros apurados pela coligada no exterior, até 30 de setembro de 1999, bem assim a reserva legal. Por unanimidade de votos, cancelar a exigência em relação à glosa de despesas de juros, acompanham pelas conclusões João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percinio da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Por maioria de votos, excluir a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos nesta parte os Conselheiros Aloysio José Percinio da Silva Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio Praga, que mantinham a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício. (1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.601 em 06.03.2008)

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997

Ementa: DECADÊNCIA. PRAZO - O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Essa regra aplica-se também à CSLL por força da Súmula nº 8 do STF. Acolhe-se a arguição de decadência em relação ao ano-calendário de 1997.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO - O agravamento da multa de ofício pelo atraso ou não atendimento de intimações e pedidos de esclarecimentos só tem aplicação quanto efetivamente demonstrada a recusa ou efetivo prejuízo ao procedimento fiscal.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora.

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1997, 1998, 1999

Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE - Aplica-se ao lançamento formalizado como decorrência o resultado do julgamento proferido no processo que lhe deu origem, tendo em vista o liame fático que os une. Ementário publicado no DOU nº 13 de 20/01/2009. Págs. 05/09

Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, acolheram a preliminar de decadência relativamente ao ano 1997, vencido o conselheiro Luciano de Oliveira Valença que aplicava o art. 173, I, do CTN. No mérito, por maioria de votos, deram provimento ao recurso, vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa. Houve sustentação oral do representante do recorrente, Sr. Ricardo Krakowiak, (Acórdão 103-23566, Relator Leonardo de Andrade Couto, Data da Sessão: 17/09/2008, Recurso 160718, 3ª Câmara, Processo 16327.000106/2003-11)

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: NULIDADE. Incabível a arguição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender às formalidades legais e for efetuado por servidor competente.

SIMULAÇÃO - GANHO DE CAPITAL - Se as provas constantes dos autos demonstram que a Contribuinte realizou negócio jurídico de forma diversa daquela formalmente declarada, havendo desconformidade entre a realidade fática e a aparência do negócio jurídico, resta caracterizada a ocorrência de simulação, devendo a obrigação tributária ser apurada sobre o negócio jurídico de fato realizado.

ATOS NÃO-COOPERADOS - TRIBUTAÇÃO - Os atos praticados por cooperativas que não se configurem como tipicamente cooperativos, estão sujeitos à tributação. Apenas os atos cooperativos, praticados entre associados e com o objetivo de atingir suas finalidades estatutárias não serão tributados.

MULTA E JUROS SELIC - Se a multa de ofício e os juros pela taxa Selic aplicados encontram-se em consonância com a legislação vigente, o Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos da sua Súmula nº 02, não pode afastar sua aplicação, já que não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.

RO Negado.RV Provido em Parte.

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos nessa parte, em segunda votação, os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator), Aloysio José Percinio da Silva e Antonio Praga, que mantinham a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício. Nas demais matérias em litígio houve unanimidade do colegiado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior quanto a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

(Acórdão 101-96523, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Data da Sessão 23/01/2008, Recurso 157078, 1ª Câmara, Processo 19515.003663/2005-27)

Ementa: AGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - A pessoa jurídica que, por opção, avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido e absorver patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pode amortizar o valor do ágio com fundamento econômico com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, contabilizados por ocasião da aquisição do investimento. A amortização poderá ser feita a razão de um sessenta avos, mensais, a partir da primeira apuração do lucro real subsequente ao evento da absorção. No caso de deságio deverá amortizar na apuração do lucro real levantado a partir do primeiro ano-calendário seguinte ao evento. O ágio também poderá ser amortizado por terceira pessoa jurídica que incorporar a investidora que pagou o ágio e incorporou sua investida. O legislador não estabeleceu ordem de seqüência dos atos que de incorporação, fusão ou cisão, não cabendo ao interprete vedar aquilo que a não proibiu.

ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - O ágio na subscrição de ações deve ser calculado após refletido o aumento do patrimônio líquido da investida decorrente da própria subscrição. O ágio corresponde à parcela do valor pago que não beneficia, via reflexa, o próprio subscritor. A subscrição é uma forma de aquisição e de o tratamento do ágio apurado nessa circunstância deve ser o mesmo que a lei admitiu para a aquisição das ações de terceiros.

MULTA ISOLADA - ESTIMATIVA - Não procede a exigência de multa isolada quando da recomposição do resultado em virtude de glosa de despesa, visto que não participam da base a ser utilizada para calcular o imposto estimado antecipado mensalmente.

JUROS SOBRE MULTA - A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN).

Recurso parcialmente provido.

Texto da Decisão: Decisão: Por unanimidade de votos, AFASTAR a tributação na aquisição de ações, no valor de R\$ 315.144,91 mensais, TVF fl. 601 e determinar que os juros sobre a multa de ofício deverão ser calculados à razão de 1% ao mês nos termos do artigo 161 do CTN, a partir do 31º dia da ciência do lançamento. Por maioria de votos, AFASTAR a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL quanto ao ágio na subscrição de ações admitindo a amortização no valor total de R\$ 3.483.041,38. Vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves (Relator), Wilson Fernandes Guimarães e Marcos Rodrigues de Mello. Declarou-se impedido o Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roberto Bekierman (Suplente Convocado).

(Acórdão 105-16774, Relator José Clóvis Alves, Data da Sessão: 08/11/2007, Recurso: 155375, 5ª Câmara, Processo: 13839.001516/2006-64, Recorrente: CPQ BRASIL S.A.)

Ementa: RECURSO EX OFFICIO

IRPJ e CSLL – Devidamente justificada pelo julgador a quo a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação por glosa de despesas, é de se negar provimento ao recurso de ofício interposto contra a decisão que dispensou a parcela do crédito tributário irregularmente constituído.

RECURSO VOLUNTÁRIO

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – A apreciação da constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo é de competência exclusiva do Poder Judiciário, pelo princípio da independência dos Poderes da República, como preconizado na nossa Carta Magna. Assim, somente será apreciada nos Tribunais Administrativos quando uniformizada e pacificada na esfera judicial pelo Supremo Tribunal Federal.

IRPJ – CSLL – PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS – TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.

MULTA ISOLADA – RETROATIVIDADE BENIGNA – No julgamento dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a multa isolada exigida pela falta de recolhimento do tributo em atraso, sem a inclusão da multa de mora, deve ser exonerada pela aplicação retroativa do artigo 14 da MP nº 351, de 22/01/2007, que deixou de caracterizar o fato como hipótese para aplicação da citada multa.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC

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

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar a exigência das multas isoladas; 2) afastar a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez (Relator) e Sandra Maria Faroni, que deram provimento parcial ao recurso em menor extensão, no tocante à incidência dos juros de mora, e Sebastião Rodrigues Cabral e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento parcial ao recurso em maior extensão, para também cancelar a exigência da CSL. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido. Ausente momentaneamente o Conselheiro Valmir Sandri.

(Acórdão 101-96008, Relator Paulo Roberto Cortez, Data da Sessão: 01/03/2007, Recurso: 151401, 1ª Câmara, Processo: 16327.004079/2002-75)

Nesse mesmo sentido, também foi a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao analisar e decidir sobre a matéria, conforme se verifica do acórdão abaixo reproduzido:

Favorável – Administrativo – Câmara Superior de Recursos Fiscais

Texto da Decisão: 1) Por maioria de votos, NÃO CONHECER da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez e Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado); 2) Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiam; 3) por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenberg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR provimento nessa parte, vencidos os conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Ricardo Krakowiak, OAB/SP 138.192. (Acórdão CSRF/02-03.133, Relator Henrique Pinheiro Torres, Data da Sessão: 06/05/2008, Recurso 202-131351 ,2ª Turma, Processo: 18471.001680/2004-30, RECURSO DE DIVERGÊNCIA, Matéria: COFINS, Recorrente: COMPANHIA VALE DO RIO DOCE S/A.)

Desse modo, entendo que assiste razão à Recorrente.

Aplica-se o decidido em relação ao tributo principal ao lançamento da CSLL, em razão da estreita relação de causa e efeito.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar, tão-somente, os valores correspondentes aos juros Selic calculados sobre a multa de ofício do crédito tributário lançado.

Carlos Pelá - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

Minha divergência do Ilustre Relator prende-se à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Tal questão é tema que adquiriu relevância neste Colegiado em vista de julgamentos recentes que poderiam direcionar a jurisprudência para a não incidência do acréscimo sob exame.

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

Nesse mesmo sentido, no art. 142 que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de

menção à imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

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

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

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

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

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

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

penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Amaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10 ed., Atual - São Paul, pág. 379).

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

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

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

(.....)

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

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

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

(.....)

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

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

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

sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, vejamos Carlos Maximiliano¹ (todos os destaques não são do original):

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

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

Em termos jurisprudenciais, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício²:

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

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

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

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

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

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

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

Confira-se o voto do Relator:

"Não merece acolhida a tese da apelante.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ante o exposto, nego provimento ao apelo."

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

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

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

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

3. Recurso especial não provido.

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

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

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

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

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