



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

Processo nº 16561.000059/2009-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.278 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de dezembro de 2012
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente NATURA COSMÉTICOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. DESCABIMENTO.

Descabe a imputação da multa qualificada quando não demonstrada cabalmente a ocorrência da fraude.

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 nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que a acolhiam. Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da autuação por incompetência da Unidade Administrativa que formalizou o lançamento e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que davam provimento ao recurso.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

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

Relatório

Trata o presente de Auto de Infração para cobrança do IRPJ (R\$ 399.716.261,83) e CSLL (R\$ 143.897.854,21) incluídos multa de ofício aplicada no percentual de 150% e juros de mora; referentes aos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, como decorrência da glosa com despesas de amortização de ágio.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, o ágio em questão foi gerado em 27/11/2000 quando a Natura Empreendimentos S/A tornou-se subsidiária integral da Natura Participações S/A, em operação na qual as ações da incorporada foram avaliadas economicamente dando origem a um ágio de R\$ 1.019.041.518,79 registrado no ativo da incorporadora.

Registrou a autoridade fiscal que as duas empresas pertenciam ao mesmo grupo econômico, fato esse atestado pela composição societária onde fica demonstrado que os mesmos sócios detinham o controle de ambas.

Não teria havido qualquer saída de caixa (pagamento) na operação, pois o surgimento da mais-valia decorreu da incorporação de ações avaliadas economicamente, em uma operação "não caixa" entre empresas do mesmo grupo: em vez de incorpora-las pelo valor patrimonial, a Natura Participações recebeu as ações da Natura Empreendimentos por um valor econômico — pelo qual não houve qualquer desembolso — subjetivamente avaliadas segundo algum tipo de potencial de lucratividade futura.

Em 29 de março de 2004, a Natura Cosméticos S.A., ora fiscalizada, incorporou sucessivamente a Natura Empreendimentos e a Natura Participações e passou a amortizar tributariamente o ágio gerado internamente ao grupo Natura. Nesse momento, diferentemente daquele momento inicial em que o ágio fora avaliado por R\$ 1.019.041.518,79, o ágio foi avaliado e reconhecido contabilmente por R\$ 1.028.040.605,94, conforme atestado em laudo de avaliação.

Nesse documento foi informado que o investimento incorporado pela fiscalizada continha o ágio reconhecido na Natura Participações, de R\$ 1.028.040.605,94, e a provisão para preservação da capacidade patrimonial de distribuição de dividendos futuros, redutora integral do ágio.

O Termo de Verificação faz análise em três enfoques sobre a possibilidade de reconhecimento do ágio não pago. No aspecto contábil, salienta o custo histórico como regra geral para a mensuração de ativos e passivos e ressalta que a operação sob análise não se enquadraria em nenhuma das exceções a esse critério.

Afirma que o ágio gerado internamente não decorre de uma operação com propósito negocial — daí, inclusive, a ausência de um desembolso que servisse para cancelar uma transação livre da qual emergisse o valor justo de um ativo negociado por partes independentes. Menciona que um ativo intangível, como no caso em tela, muito embora possa gerar benefícios econômicos para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil impedido pelo fato de não existir um custo que possa ser confrontado com os benefícios

gerados, não se permitindo, pois, a apuração dos lucros correspondentes à realidade econômica da empresa.

Utiliza conceitos de Eliseu Martins e o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 001/2007, para concluir que o ágio gerado internamente é incabível na estrutura conceitual da Contabilidade, ainda que tivesse sido pago, pois — por ser intragrupo — o ágio gerado não teria decorrido de um processo de compra e venda de ativos líquidos entre partes independentes e não relacionadas.

Sob o enfoque societário, faz uma análise com base nas Instruções CVM nº 319/1999 e 349/2001 direcionados ao regramento das incorporações reversas em que haja pagamento pelo ágio registrando que, numa análise conjunta com o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 001/2007, fica claro que o regramento de que trata as mencionadas Instruções não abrangeria o ágio gerado artificialmente.

Aduz que contabilização determinada pela CVM nas operações de incorporação reversa com ágio pago numa operação com propósito negocial consiste, em resumo, na constituição, na controlada, de provisão, no mínimo, no montante da diferença entre o valor do ágio e do benefício fiscal decorrente da sua amortização, que será apresentada como redutora da conta em que o ágio foi registrado. Assim, o saldo entre o ágio pago e a provisão determinada é precisamente o ativo fiscal diferido correspondente ao benefício fiscal que a controlada espera obter com a dedutibilidade do ágio.

Após exemplificar a contabilização do ágio em situações hipotéticas, sustenta que o objetivo da normatização não seria simplesmente estabelecer a baixa do ágio, já que se trata de um ativo reconhecido segundo os pressupostos contábeis e societários —, mas o de evitar que o ágio esteja reconhecido em duplicidade (na controladora e na controlada); ao determinar o provisionamento, o ágio permanece na controladora, só permanecendo na controlada, quando tanto, o ativo fiscal diferido por ele gerado.

Afirma que a CVM trata com equidade os dois tipos de ágio: quando há validação pelo mercado (ágio pago por terceiros independentes), a autarquia admite o reconhecimento contábil do benefício fiscal (ou não) na controlada, a critério da companhia; na ausência de propósito negocial (ausência de terceiros compradores e independentes), a CVM veda que se reconheça o ágio interno, exigindo que ele seja baixado integralmente, sem qualquer margem de julgamento da companhia.

Salienta que a baixa do ágio interno, como realizado pela interessada, representa a movimentação de uma valor que sequer deveria ter sido ativado. Conclui esse aspecto afirmando que a Natura Participações efetuou a baixa do ágio interno realizando o provisionamento integral do ágio não porque seguia as determinações das Instruções CVM nº 319/99 e CVM nº 349/01, mas por conta da vedação ao reconhecimento do ágio intragrupo. Ao recepcionar o ágio interno e a provisão - redutora integral, portanto, o Ativo Diferido da fiscalizada possuía, na diferença entre as duas contas, saldo nulo.

Sob o aspecto contábil, tece considerações para afirmar que a despesa de amortização do ágio interno não se enquadraria no conceito de despesa necessária nem incorrida.

Em conclusão, manifestou-se pela imputação da multa qualificada, no entendimento de que fiscalizada estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial do ágio gerado internamente, registrado apesar da ausência de custo. Tanto é que tratou de baixá-lo antes da sua abertura de capital. A plena consciência, contudo, foi suficiente apenas

para salvaguardar o direito dos acionistas, que tiveram seu fluxo de dividendos preservado. A mesma consciência foi insuficiente, contudo, para preservar o fluxo de "dividendos" pagos a toda sociedade brasileira: afinal, por que os acionistas da Natura devem estar protegidos contra a amortização de um "ativo" inexistente, mas não o restante dos indivíduos que não tiveram a sorte ou a possibilidade de serem acionistas da companhia.

Sustenta que o intuito fraudulento torna-se ainda mais evidente quando se verifica que houve dois pesos e duas medidas na dedutibilidade tributária da despesa de amortização do ágio interno: aos acionistas, os dividendos intactos; aos demais indivíduos, um montante tributário menor do que lhes era devido.

Devidamente cientificada, a interessa impugna o feito nos seguintes termos (sinteticamente):

- Em caráter preliminar, suscita a incompetência da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (DEAIN) para a lavratura dos autos de infração, pois o Regimento Interno da Receita Federal estabelece que as atribuições dessa Unidade restringe-se, tão-somente à fiscalização das operações internacionais realizadas pelas pessoas jurídicas sediadas no país;

- Em caráter prejudicial, argúi a decadência do direito do Fisco em questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado, pois a operação que o gerou foi realizada em 27/12/2000 e a autuação foi formalizada em 25/06/2009;

- Faz distinção entre ciência contábil e direito contábil bem como entre os sub-ramos desse último (direito contábil societário e direito contábil fiscal-tributário), no entendimento de que sem a definição correta desses conceitos podem ser cometidos graves equívocos de interpretação da legislação societária e fiscal, tal como ocorreu diversas vezes no Termo de Verificação Fiscal;

- Defende que o Fisco mencionou o artigo do Prof. Eliseu Martins que não se aplicaria ao caso por tratar de matéria distinta. Mesmo que o fosse, a autoridade lançadora não atentou que na conclusão do estudo o articulista manifestou-se expressamente no sentido de que a legislação tributária daria respaldo à operação;

- Afirma que o Fisco se contradiz ao afirmar que a operação é inaceitável do ponto de vista societário nos termos estabelecidos pela CVM e, ao mesmo tempo, apresenta trechos de manifestações da autarquia reconhecendo a legitimidade;

- Menciona outros negócios jurídicos semelhantes que poderiam ter sido formalizados sem a ocorrência de pagamento, pois esse elemento não faria parte do negócio jurídico de incorporação de ações;

- Salienta a existência de fundamento econômico para a operação, demonstrado conforme a legislação de regência;

- Sustenta que não há regra fiscal que confira tratamento especial às incorporações de ações realizadas entre partes vinculadas;

- Aduz que, apesar da divergência doutrinária existente sobre o tema, foi demonstrada a existência de propósito negocial nas operações efetuadas pelo Grupo Natura,

qual seja: a reestruturação societária de forma que se pudesse atender aos interesses do bloco de controle para fins de futura abertura de capital e pulverização das ações, com a conseqüente perpetuidade dos negócios;

- Defende que o critério de avaliação para as ações negociadas deve ter como base a efetiva capacidade econômica do negócio, dimensionada pela perspectiva de rentabilidade futura, de acordo com os fluxos de caixas descontados;

- Faz considerações sobre a provisão para preservar fluxo de dividendos futuros afirmando que foi constituída de acordo com as normas e não representou baixa do ágio;

- Quanto à dedutibilidade da despesa, afirma que a norma geral (art. 299 do RIR/99) não poderia ter fundamentado a glosa da despesa com amortização do ágio, eis que a dedutibilidade das despesas com ágio foi regulamentada, de forma específica, pela norma veiculada pelo artigo 386, inciso III, §2º do RIR/99;

- Reclama contra aplicação da multa qualificada pois não teria sido demonstrada a prática da conduta típica que a justificasse;

- Sustenta a inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização;e:

- Defende a ilegalidade da cobrança dos juros sobre a multa;

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo prolatou o Acórdão 16-23.225 através do qual rejeitou as preliminares suscitadas no recurso voluntário e, no mérito negou-lhe provimento.

Em relação à incompetência da Unidade Administrativa onde foi formalizada a exigência, manifestou-se no sentido de que as disposições contidas no artigo 6º da Lei nº 10.593/2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.457/2007, dão competência plena ao ocupante de cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para efetuar o lançamento, quando constatar os pressupostos suficientes para constituição do crédito tributário, não prevendo que o exercício desse poder-dever se restrinja às matérias tributárias afetas à unidade do Órgão em que a Autoridade Fiscal esteja lotada.

Quanto à decadência, entendeu que mesmo o ágio tendo sido gerado em 27.12.2000, os efeitos sobre o patrimônio e o resultado da pessoa jurídica contestados pelos autuantes são aqueles ocorridos a partir de 2004, período em que, à época do lançamento, ainda não havia sido atingido pelo prazo decadencial. Portanto, a Fazenda Pública poderia verificar os fatos de 2000 que influenciaram a apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007.

No mérito, posiciona-se pela existência de uma intersecção entre a lei tributária, a lei societária e a contabilidade para concluir que o Direito Positivo determina, também, que a Ciência Contábil seja elemento a ser considerado na interpretação de normas comerciais e tributárias. Daí porque o reconhecimento do ágio para fins tributários e societários passa, obrigatoriamente, pela investigação e aplicação dos conceitos e princípios da Ciência Contábil, inexistindo a confusão suscitada pela impugnante.

Com base na normatização da CVM, salienta que mera observância das formalidades previstas na lei societária não é condição suficiente para reconhecer o ágio

surgido em uma determinada operação, sendo necessário observar, também, requisitos materiais, como a independência das partes, pagamento e um efetivo ambiente concorrencial.

Ressalta outrossim o fato de que mesmo se a Natura Participações S/A tivesse efetuado uma transação de compra das ações da Natura Empreendimentos S/A, acompanhada de pagamento, a falta de um ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias também impediria o reconhecimento do ágio.

Afirma que o não reconhecimento do ágio intragrupo pela lei societária e pela contabilidade torna-o também inaceitável pela lei tributária o que implicaria na indedutibilidade do valor correspondente.

No mais, ratifica as considerações explanadas no Termo de Verificação Fiscal, com base na quais mantém a multa qualificada. Em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício, entende que são exigíveis mas ressalta que a incidência só ocorrerá após o vencimento das multas.

Devidamente cientificado da decisão o sujeito passivo apresenta recurso voluntário a este Colegiado, ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

A arguição de nulidade da autuação por incompetência da Unidade formalizadora do lançamento foi bem enfrentada pela decisão recorrida. De fato o AFRF, dentro das atribuições a ele conferidas pela lei, tem o poder-dever de agir quando constatada a irregularidade. As questões de competência da Unidade Administrativa são dirimidas pela emissão do MPF, como de fato ocorreu no presente caso. Rejeita-se a preliminar.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização.

Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

Assim, o prazo decadencial deve ter como referência o período de apuração onde tenha ocorrido a dedução. No caso, a amortização iniciou-se em 2004 e o termo inicial da decadência seria 31/12/2004, com termo final em 02/01/2010. Como a autuação foi formalizada em 25/06/2009, não ocorreu a caducidade.

No mérito, a interessada apresentou extensa peça de defesa contestando o posicionamento da Fiscalização nos mínimos detalhes. Far-se-á neste julgamento uma análise tendo como base os argumentos principais das questões levantadas.

A primeira delas refere-se à necessidade do pagamento para caracterização da aquisição da participação societária que gerou o ágio. Nesse ponto, a recorrente exemplifica vários negócios jurídicos que, sustenta, representariam aquisição sem que houvesse a figura do pagamento.

Penso que o cerne da questão não é o meio de pagamento utilizado, mas sim a ocorrência de dispêndio para obter algo de terceiros, que não pertença ao adquirente, de forma a definir a aquisição. Os exemplos apontados no recurso também podem ser caracterizados como aquisição, mas no contexto de uma empresa que obtém lucros e os apropria de forma a beneficiar os sócios. Não se trata, como ocorre no presente caso, do estabelecimento do valor patrimonial do investimento pelos próprios sócios.

É inquestionável que o termo aquisição pode ter uma extensa gama de significados. Existem várias formas através das quais um bem ou direito muda de propriedade, com utilização de diferentes mecanismos voltados ao cumprimento das condições necessárias ao aperfeiçoamento do negócio jurídico. Entretanto, nessas situações sempre ocorre a presença do terceiro como contraparte, circunstância essa inexistente no caso sob exame.

As empresas Natura Empreendimentos S/A e Natura Participações S/A pertenciam ao mesmo grupo econômico e eram controladas pelas mesmas pessoas. Como aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

No que se refere ao propósito comercial e aos fundamentos econômicos da operação, deve-se salientar que não foram contestados em relação às razões finalísticas apresentadas para a formalização do negócio, mas sim nos aspectos intermediários que implicaram na criação do ágio interno concretizado exclusivamente pela presença, como sujeitos, de sociedades sob controle comum, direto ou indireto.

Em outras palavras, o que se rejeita é a utilização de um artifício contábil que propicia a constituição de um suposto ágio, posteriormente amortizado com efeitos no resultado tributável da pessoa jurídica.

A avaliação “feita por empresa especializada”, nos termos argüidos pela recorrente, é hábil para atestar a rentabilidade que a participação societária poderia apresentar no futuro mas não se presta a qualificar a diferença entre essa avaliação e o valor patrimonial como ágio.

Ou seja, o laudo elaborado exclusivamente no interesse de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico pode embasar a reavaliação da participação societária mas não a formação do ágio.

Quanto à alegação de que seriam inaplicáveis ao caso a regra geral de dedutibilidade das despesas, a interessada reitera os argumentos e reclama que a decisão recorrida não os enfrentou.

Penso diferente. O acórdão hostilizado não apenas enfrentou o tema como o fez com precisão. Reiterando os argumentos lá expostos, não se questiona a aplicabilidade do art. 386, inc. III, do RIR/99 — art. 7º, inc. III, da Lei 9.532, de 1997 como regra específica de regulamentação da dedutibilidade do ágio nas situações em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada, situação em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Ocorre que, de acordo com a análise dos autos, o reconhecimento dessa dedução de despesa de amortização de ágio para fins tributários somente é possível, caso a mais-valia tenha sido efetivamente paga por terceiros independentes.

Assim, a norma específica deixa de ser aplicável e a dedução passa a ser analisada sob as regras gerais previstas no art. 299, do RIR/99. Inaceitável, portanto, a argumentação da defesa nessa questão.

Nessa ótica, sob a regra geral a despesa também é indedutível na base de cálculo da CSLL.

No que se refere à qualificação da multa de ofício, penso que assiste razão à recorrente. A partir do voto vencedor da decisão recorrida — pois o relator entendeu pelo descabimento da qualificação e ficou vencido nessa parte — já se constata a falta de contundência dos motivos que levaram à exasperadora.

O redator designado transcreve trecho do Termo de Verificação Fiscal no qual a autoridade lançadora tece comentários sobre o laudo de avaliação nos seguintes termos:

19. O laudo de avaliação, no item 7.4 (fl. 140), "Sinergias de Eventuais Compradores", observa que:

(...) pela legislação atual todos os compradores eventuais teriam o benefício de, através de um planejamento fiscal, obter a dedutibilidade, para fins de Imposto de Renda e Contribuição Social, do ágio pago numa eventual transação. Este benefício, por ser de relativamente fácil quantificação, foi considerado em nossas análises.

.... Note-se que o próprio laudo utilizado na avaliação das ações da Natura Empreendimentos aponta que a dedutibilidade da amortização seria admissível numa transação em que o ágio fosse pago, o que claramente não ocorreu

Com base nesse comentário da Fiscalização a decisão recorrida manifesta entendimento no sentido de a interessada, através do laudo, já tinha conhecimento de que a dedutibilidade da amortização somente ocorreria se houvesse o pagamento do ágio.

Nesse ponto caberia definir a acepção do termo pagamento. A interessada tentou dar-lhe um conceito mais amplo, aplicável em diversas outras situações mas que não foi aceito no presente caso. Entretanto, ainda que o entendimento da recorrente tenha sido objeto de controvérsia dirimida em sentido contrário à defesa, não consegui vislumbrar nenhuma circunstância que tipificasse a fraude suscitada.

Mais além, a decisão menciona: "...Tal fato somado às contundentes conclusões a que chegou o procedimento fiscal reforçam a necessidade da qualificação da multa..", sem qualquer comentário adicional. Aqui a decisão recorrida manifesta-se de forma genérica sem esclarecer quais seriam as "contundentes conclusões".

No Termo de Verificação Fiscal a autoridade lançadora justifica a multa qualificada pelo descumprimento de regras e normas no âmbito da Contabilidade, da CVM e tributárias ou ainda, ausência de propósito negocial. Ora, o descumprimento da norma por si só gera a infração passível de desconsideração dos efeitos tributários que beneficiariam o infrator. Entretanto, não é fundamento para caracterizar a fraude, ainda mais quando a operação não foi simulada,

Nesses termos, voto por reduzir a multa de ofício ao percentual da 75%.

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

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

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

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

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

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

A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se a ele, quando seja o caso. O art. 157 diz que a penalidade não ilide o pagamento integral "do crédito tributário", mas como, na conceituação dos arts. 113, § 1º, e 142, a obrigação e o crédito tributário englobariam a penalidade pecuniária, o que o Código teria que ter dito, se tivesse 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 nº1.736/1979 (todos os destaques foram acrescidos):

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

(.....)

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

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

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária,

juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

(.....)

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

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

(.....)

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

A exclusão determinada pelo § 2º, no que se refere à não incidência da multa de mora, deixa claro que o legislador incluiu 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 arts.25 c/c art. 26 da MP nº 1.542/96 estabelece a incidência da taxa Selic a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional com fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, o que inclui a multa de ofício. A Lei nº 8.383/91 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 explicações 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:

¹ Maximiliano, Carlos - *Hermenêutica e Aplicação do Direito* - Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

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 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

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.

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.

Em resumo do voto, manifesto-me pela rejeição da preliminar de nulidade e da arguição de decadência e, no mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%..

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator

CÓPIA

Processo nº 16561.000059/2009-29
Acórdão n.º **1402-001.278**

S1-C4T2
Fl. 13

CÓPIA

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator