



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

Processo nº 10320.003354/2007-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.360 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2013
Matéria IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
Recorrente AEROSUPORTE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO DOS ATOS PRATICADOS PELOS AGENTES FISCAIS. VÍCIOS RELACIONADOS À NOTIFICAÇÃO OU PRORROGAÇÃO. QUESTÕES QUE NÃO CAUSAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, é instrumento de controle criado pela Administração com o objetivo de assegurar ao sujeito passivo que o fiscal identificado está autorizado a fiscalizá-lo. Se ocorrerem problemas com a emissão, ciência ou prorrogação do MPF, não são invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. RECURSO REPETITIVO DO STJ. APLICAÇÃO DO ART. 62-A, DO CARF.

O STJ, por meio do RESP 973733/SC-SC, julgado sob a forma de recurso repetitivo, consolidou entendimento de que, em inexistindo pagamento antecipado, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial começa a fluir a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento podia ser efetuado. Tal decisão, por disposição do artigo 62-A do Regimento Interno, vincula os Conselheiros do Carf. No caso concreto não houve antecipação de pagamento em relação à CSLL do primeiro e segundo trimestres de 2002 e nem decorreu 5 anos entre a data correspondente ao primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento podia ser efetuado e a data de lançamento. Alegação de decadência rejeitada.

LUCRO REAL. APURAÇÃO ANUAL. REQUISITOS LEGAIS. NÃO OBSERVAÇÃO. REGRA GERAL. APURAÇÃO TRIMESTRAL.

O imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, sendo admitida a apuração anual somente no caso de o contribuinte, na forma da lei, exercer a opção pelo pagamento mensal por estimativa.

JUROS SOBRE A MULTA. INCIDÊNCIA. A multa integra o valor do crédito tributário. Em assim sendo, é legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva. Precedente AgRg no REsp 1335688/PR. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Julg. 04/12/2012.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Pelo que se extrai do auto de infração cuja cópia consta a partir da fl. 05, trata-se de exigência notificada ao recorrente em 27/09/2007 (fl. 92), identificando as seguintes infrações, com o enquadramento legal que segue.

**001 - IRPJ - BASE DE CÁLCULO
APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO (IRPJ)**

Fato gerador	Valor Tributável ou imposto	Multa
30/09/2002	R\$ 2.490,34	75%

Enquadramento Legal: arts. 247, 249 e 250 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

001 - CSLL**FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL**

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

Autenticado digitalmente em 25/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente e

m 14/05/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 25/04/2013 por MOISES GIACOMELLI

I NUNES DA SILVA

Impresso em 16/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10320.003354/2007-21
Acórdão nº 1402-001.360

S1-C4T2
Fl. 0

Fato gerador	Valor Tributável ou imposto	Multa
31/03/2002	R\$ 137.749,31	75%
30/06/2002	R\$ 68.624,29	75%
30/09/2002	R\$ 138.866,18	75%
31/12/2002	R\$ 71.978,27	75%
31/03/2003	R\$ 169.011,93	75%

Enquadramento Legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 19 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei 9.316, de 1996 e art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858 de 1999 e reedições e art. 37 da Lei nº 10.627, de 2002.

O demonstrativo consolidado do crédito tributário consta da fl. 3, sendo que o valor da exigência, incluindo juros de mora e multa de 75%, importou em R\$ 142.096,99.

Segundo consta do item 3 do Termo de Verificação Fiscal, o fiscalizado não recolheu a estimativa mensal e não apresentou os demonstrativos que justificassem o não recolhimento. Igualmente, não constam nos sistemas eletrônicos da Receita DCTFs entregues pelo recorrente. Ademais, nas DIPJs apresentadas, as fichas correspondentes às estimativas mensais estão zeradas. Assim, segundo a autoridade fiscal, não havendo pagamento das estimativas não se pode considerar que o fiscalizado tenha feito opção para ser tributado com base no lucro real anual. Desta forma, no procedimento fiscal adotou-se o lucro real trimestral.

A DIPJ da empresa recorrente consta das fls. 104 e seguintes indicando forma de tributação pelo lucro real, sendo que da Ficha 06A extraio os seguintes dados:

17. RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES	6.273.918,19
18. (-) Custo dos Bens e Serviços Vendidos	5.815.547,52
19. LUCRO BRUTO	458.370,67
30. Outras Receitas Operacionais	2.820,60
31. (-) Despesas Operacionais	207.275,51
36. (-) Outras Despesas Financeiras	202.104,11
...	
55. LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	51.812,35

A análise da Ficha 11 da DIPJ não indica recolhimento a título de estimativa. Na Ficha 12A a recorrente apura imposto de renda a pagar no valor de R\$ 7.771,85, IRRF no valor de R\$ 64.979,12, com saldo negativo de imposto a pagar de -R\$ 57.203,27, conforme ilustração que segue:

Discriminação	Valor
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
01. À Aliquota de 15%	7.771,85
02. À Aliquota de 6%	20,00
03. Adicional	0,00
DEDUÇÕES	
04. (-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00
05. (-) Programa de Alimentação do Trabalhador	0,00
06. (-) Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00
07. (-) Atividade Audiovisual	0,00
08. (-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	0,00
09. (-) Isenção de Empresas Estrangeiras de Transporte	0,00
10. (-) Isenção e Redução do Imposto	0,00
11. (-) Redução por Reinvestimento	0,00
12. (-) Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
13. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte	64.979,12
14. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgão Público	0,00
15. (-) Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
16. (-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	0,00
17. (-) Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
18. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-57.207,27
19. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00
20. IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
21. IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

No que se refere à CSLL, no ano de 2002, também não houve recolhimento de valor a título de estimativa e a empresa apurou tributo a pagar no valor de R\$ 4.663,11 (fl. 119), conforme quadro que segue:

CÁLCULO DA CSLL	
36. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO TOTAL	4.663,11
DEDUÇÕES	
37. (-) Recuperação de Crédito de CSLL (MP 1.807/1999, art. 8º)	0,00
38. (-) CSLL Mensal Paga por Estimativa	0,00
39. (-) Parc. Formalizado de CSLL sobre a Base Cálcl. Estimada	0,00
40. (-) Imp. Pago no Exter. s/Lucros, Rend. Ganhos de Capital	0,00
41. (-) CSLL Retida na Fonte por Órgão Público	0,00
42. CSLL A PAGAR	4.663,11

Quanto ao PIS e à Cofins, no que se refere aos registros da DIPJ, os valores apurados pela contribuinte constam, respectivamente, das fls. 120/131 e 132/142.

Além de ter alterado a forma de tributação de real para trimestral, a autoridade fiscal, ao glosar despesas por serem indedutíveis, nos itens 8, 9 e 9.1 do Termo de Verificação Fiscal, efetuou as seguintes adições ao resultado contábil, em relação às quais não houve impugnação.

- IRPJ AC/2002: R\$ 46.119,65
- CSLL AC/2002: R\$ 13.244,00
- IRPJ AC/2003: R\$ 640.444,97
- CSLL AC/2003: R\$ 640.444,97

O fiscalizado, segundo consta do item 6 do Termo de Verificação Fiscal não escriturou o LALUR, sendo que a autoridade fiscal, com base nas contas de resultados escrituradas nos livros razão elaborou planilha demonstrando a base de cálculo da CSLL e resultado de apuração do IRPJ (fl. 19/20).

Notificado, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 784 e seguintes sustentando a insubsistência do lançamento.

A DRJ, por meio do acórdão de fls. 830 e seguintes julgou improcedente a impugnação. Desta decisão a parte foi intimada em 14/04/2012 e em 14/05/2012 apresentou o recurso de fls. 868 e seguintes reiterando os argumentos articulados quando da impugnação, assim sintetizados:

a) nulidade em face da ausência de apresentação do MPF Complementar e demonstrativo de emissão e prorrogação.

c) decadência em relação às competências anteriores a setembro de 2002;

d) indicação de base de cálculo em desconformidade com a base real, com falta de clareza e precisão que impede o sujeito passivo de identificar a base de cálculo utilizada no levantamento fiscal.

e) que em relação à CSLL, por meio de perícia, o que reitera, se pode comprovar que no final do exercício ocorreu prejuízo. Assim, não é devida a CSLL.

f) destaca a recorrente que embora não tenha recolhida nenhuma estimativa, não ocorreu do fato gerador da CSLL.

g) que não cabe a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Processo nº 10320.003354/2007-21
Acórdão n.º **1402-001.360**

S1-C4T2
Fl. 0

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Da alegação por vício em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal

Tendo por norte a época dos fatos, as Portarias da SRF nº 3.007, 26.11.2001, substituída (revogada) pela Portaria RFB nº 4.328, de 05.09.2005, que por sua vez teve seu conteúdo inserido e ampliado por meio da Portaria RFB nº 4.066, de 02/05/2007, ao longo do tempo, trataram do planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Por meio das normas antes referida se disciplinou a expedição do MPF – Mandado de Procedimento Fiscal que se constitui em elemento de controle da administração tributária. Eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. Se ocorrerem problemas com emissão ou a prorrogação do MPF estes não invalidam os trabalhos de fiscalização desenvolvidos. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

Salvo nos casos de ilegalidade, a validade do ato administrativo é subordinada ao autor ser titular do cargo ou função a que tenha sido atribuída a legitimação para a prática daquele ato. Assim, legitimado o AFRF para constituir o crédito tributário mediante lançamento, não há o que se falar em nulidade por falta de prorrogação do MPF que se constitui em instrumento de controle da Administração.

O artigo 13, § 2º, da Portaria nº 3007, de 2001, por exemplo, previa que “após cada prorrogação, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI. (NR) (Redação dada ao artigo pela Portaria SRF nº 1.468, de 06.10.2003, DOU 08.10.2003).”

A norma aqui prevista tem sua razão de ser em virtude da circunstância do contribuinte somente estar obrigado a prestar esclarecimentos ao AFRF que estiver devidamente munido de

MPF. Vencido o MPF inicialmente entregue ao contribuinte, este pode condicionar o fornecimento de qualquer informação à apresentação do respectivo instrumento de prorrogação. É por esta razão que a norma prevê que o AFRF, após cada prorrogação, deve informar ao sujeito passivo, sob pena deste, de forma legítima, negar-se a contribuir com a fiscalização.

A não prorrogação do MPF ou a sua não ciência ao contribuinte, por si só não gera nulidade do lançamento.

Por tais razões, desacolho a tese de nulidade do lançamento sustentada com base na não intimação de sua prorrogação.

Da alegação de decadência

Em 06 de fevereiro de 1905, em Conferência sobre COISA JULGADA, na Universidade de Bolonha, Chiovenda iniciou exposição dizendo que nada mais havia a ser dito sobre o tema que não fosse repetição de tudo quanto já havia sido falado e escrito. O tempo, senhor da razão, mostrou que o ilustre processualista estava errado. Nos cem anos seguintes rios de tinta foram gastos acerca do tema que hoje ainda inquieta os processualistas. Em Ciclo de Palestras realizado recentemente na Universidade do Rio Grande do Sul fui testemunha que o tema Coisa Julgada continua inquietando os processualistas. A título de exemplo, cito apenas dois aspectos, quais sejam: **a)** a nova teoria da relativização da coisa julgada; e **b)** a coisa julgada nas ações coletivas (o tratamento dado no atual projeto de Código de Processo Civil). Faço tal registro porque em relação à decadência há incontáveis controvérsias e que, com certeza, não serão solucionadas em curto espaço de tempo.

O Regimento Interno do CARF no artigo 62-A que estabelece que os Conselheiros, em seus julgados, são obrigados a observarem as decisões proferidas, em sede de recursos repetitivos, pelo STF e STF, sendo que o primeiro, na sessão de 12.08.2009, por meio do RESP 973733/SC-SC, proferiu decisão contendo os seguintes pontos:

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC:REsp 973733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 12.08.2009, DJe 18.09.2009).

Nesse segmento, o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário

Brasileiro", 3ª ed., Ed.Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, Documento: 574862 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 21/02/2011 Página 1 de 30.

Por força do artigo 62-A do Regimento Interno, não tenho como deixar de aplicar a decisão do STJ. No entanto, ao meu sentir, para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário entender a constituição deste. Não se pode falar em extinção do crédito tributário sem compreender sua constituição.

A constituição do crédito tributário está prevista no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, cujo artigo 142 prevê, "in verbis:"

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível¹.

Embora o art. 142 do CTN atribua privativamente à autoridade administrativa a prerrogativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento, o art. 150 previu o lançamento por homologação, que ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de realizar os atos necessários para apurar o montante devido e realizar o pagamento, sem prévio exame da fiscalização. O lançamento por homologação se concretiza no momento em que o sujeito passivo: **a)** identifica a ocorrência do fato gerador; **b)** determina a matéria tributável e **c)** calcula o montante do tributo devido, com obrigação de realizar o pagamento.

Existindo sujeito passivo, matéria tributável, identificação da regra-matriz de incidência tributária e cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não integra a essência do lançamento. O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não for pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior. O pagamento, no caso concreto, pode ser comparado com a sentença proferida na ação de resolução contratual que extingue o contrato celebrado entre as partes. Extinto contrato, as obrigações decorrentes do liame jurídico existente entre os

¹ O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo. (i) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. (ii) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento. E por fim, (iii) o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

contratantes desaparecem com a sentença resolutória². Em relação aos tributos dá-se o mesmo, efetuado o pagamento, extingue-se o crédito tributário.

Quando se fala em constituição e extinção do crédito tributário é preciso identificar o momento da sua constituição e o momento da sua extinção.

a) No momento da constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, a matéria tributável e calcula o valor do imposto devido.

b) No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento do tributo correspondente.

Nos casos de lançamento por homologação, este se consuma quando o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, identifica a matéria tributável e calcula o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação do sujeito ativo. O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ser extinto³.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. Apresentada Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física⁴, ou DCTF, no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído. Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução.⁵

² A sentença decorrente da ação de resolução contratual tem eficácia constitutiva negativa. Ver artigo 475 do Código Civil.

³ Além do pagamento, há outras causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Entretanto, interessa-nos, neste momento, apenas o pagamento.

⁴ Encerrado o ano-calendário, a pessoa física, apura os rendimentos e as despesas dedutíveis e calcula o valor do imposto devido, informando tal fato à Receita Federal por meio da Declaração de Ajuste Anual. Ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, com imposto a pagar ou a restituir, o lançamento se consuma, tanto isto é verdadeiro que a fiscalização, para exigir o tributo não necessita lavrar auto de infração, bastando encaminhar as informações prestadas pelo contribuinte para que a Procuradoria da Fazenda Nacional proceda a inscrição em dívida ativa, com posterior execução.

⁵ Ver artigos 47 e 74, §§ 7º e 8º da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997, DOU 11.12.1997, conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14.11.1997, DOU 17.11.1997).

Art. 74....

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação⁶, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, o montante do tributo devido e o responsável pelo pagamento, no caso o próprio sujeito passivo. O pagamento do imposto devido é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito. O que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.

Para confirmar que a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeatur*, concluir que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais, e nas hipóteses de isenção e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a *atividade* à qual o sujeito passivo está obrigado por lei (como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso); ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso do imposto de renda pessoa física, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nos casos em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado⁷.

O pagamento, volto a repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo contribuinte.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo que eventualmente tenha apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que

⁶ São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens; rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país etc.

⁷ ZUUDI SAKAKIHARA, ao comentar sobre o objeto da homologação, assim se posiciona: “Cumpre recordar, porém, que o objeto da homologação é a atividade do sujeito passivo no sentido de determinar e quantificar a prestação tributária. Assim, não será alcançada pelos efeitos da homologação, expressa ou ficta, a operação que não foi concluída nesse procedimento. Isso pode ocorrer em relação àqueles tributos, cuja apuração, para fins de antecipação do pagamento, abrange inúmeras operações, cada uma das quais constituem, por si, fato gerador do imposto, como no caso do ICMS e do IPI, por exemplo”. In “Código Tributário Nacional”, coordenador Vladimir Passos de Freitas, ed. RT, p. 150.

somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte, como ocorre na atividade agrícola. A jurisprudência da citada Corte também não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição.

Em que pese o entendimento pessoal deste relator, considerando que em relação ao IRPJ o fato gerador deu-se em 30/09/2002, com notificação em 27/09/2007 (fl. 92), independentemente da tese que se adote, não há decadência.

Quanto à CSLL, conforme destacado no relatório, tem-se a exigência de tributo em relação a fatos geradores ocorridos em 31/03/2002 e 30/06/2002. Entre a data da notificação ocorrida em 27/09/2007 e os fatos geradores aqui referidos decorreram mais de 05 anos, o que, na concepção deste relator, ditos créditos estariam decadentes. Porém, diante do entendimento do STJ em recurso repetitivo, de que em não havendo antecipação de pagamento o prazo decadencial conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter se efetivado, diante do que dispõe o artigo 62-A do regimento interno, em não identificando prova de recolhimento de CSLL em relação ao primeiro e segundo trimestres de 2002, desacolho a alegação de decadência.

Das questões relacionadas ao fato gerador e base de cálculo

Quando aos demais fatos, no que diz respeito ao mérito, o acórdão recorrido, a partir do item 50 (fl. 841) sustenta-se por seus próprios fundamentos, os quais passo a reproduzi-los, adotando-os como razões de decidir:

"50. Conforme relatado, a defesa alega não se sujeitar à apuração trimestral do IRPJ e da CSLL. Por haver apurado prejuízos fiscais ao final de cada um dos anos-calendário, entende não haver se aperfeiçoado o fato gerador da obrigação tributária, em razão do que não deveriam prosperar os créditos tributários em apreciação.

51. Sobre a periodicidade de apuração do IRPJ, a regra geral é determinada pelo art. 220 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999, o RIR/99, a seguir reproduzido:

Art. 220. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º). (marquei)

52. Como visto, na exata dicção do dispositivo supra reproduzido, como regra geral serão considerados períodos de apuração trimestrais, encerrados nos meses de março, junho, setembro e dezembro de cada ano-calendário. No entanto, existe a faculdade pela opção da apuração anual do imposto, com a efetivação de recolhimentos de estimativas mensais. Outrossim, a mesma legislação que dá ensejo à apuração anual estabelece as condicionantes para a concretização dessa forma de opção.

53. A propósito, observe-se a redação dos dispositivos a seguir dispostos, extraídos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês,

determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).

(...)

Art. 230. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º. Os balanços e balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 1º):

I – deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário; (...)

§ 2º. Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 2º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 3º. O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 3º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

(...)

Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).

(...)

Art. 230. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º. Os balanços e balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 1º):

I – deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário; (...)

§ 2o Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 2o, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1o).

§ 3o O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 3o, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1o).

(...)

Art. 232. A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 220, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, ou a referida no art. 221, será irrevogável para todo o ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º).

54. Nos termos da legislação apresentada, a despeito de a regra geral corresponder à apuração trimestral, é possível a opção pela tributação anual, desde que haja manifestação expressa da pessoa jurídica nesse sentido, correspondente aos pagamentos dos impostos dos meses de janeiro/2002 e de janeiro/2003.

55. Também é oportunizada a suspensão ou a redução do pagamento do imposto, na hipótese de o contribuinte levantar balanços/balancetes, demonstrando que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, ou seja, de 1º de janeiro de até o último dia do mês em consideração. Contudo, para suspender ou reduzir o pagamento da estimativa, os balanços ou balancetes devem, até a data determinada para o pagamento do IRPJ, estar transcritos no Livro Diário. É o que estabelece a Instrução Normativa SRF no 93, de 1997, conforme redação contida no § 5o do art. 12 dessa norma, *verbis*:

§ 5º Os balanços ou balancetes a que se refere este parágrafo deverão ser transcritos no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês.

56. No caso em consideração, não resta dúvida quanto ao não pagamento das estimativas correspondentes a janeiro de 2002 e de 2003. Também não houve a apresentação de balanços ou de balancetes de suspensão. Logo, inquestionável se mostra a necessidade de submeter o contribuinte ao regramento geral, no tocante à periodicidade da apuração dos resultados para fins de tributação do IRPJ e da CSLL, ou seja, submetê-lo à apuração trimestral dos resultados, o que corresponde com exatidão ao *modus operandi* adotado pela autoridade fiscal nos lançamentos impugnados.

Superadas as questões relativas à forma de tributação, quanto ao mérito, conforme destacado no item 58 do acórdão recorrido, a autuada não apresentou quaisquer impugnações aos valores que a fiscalização adicionou aos resultados, a saber:

- | | |
|--------------------------------|--------------------------------|
| • IRPJ AC/2002: R\$ 46.119,65 | • CSLL AC/2002: R\$ 13.244,00 |
| • IRPJ AC/2003: R\$ 640.444,97 | • CSLL AC/2003: R\$ 640.444,97 |

Não havendo impugnação quanto aos valores acima e superadas as questões relacionadas à forma de tributação, mantém-se a exigência quanto à base de cálculo e critério temporal de apuração.

Dos juros sobre a multa de ofício

Inicialmente, cabe observar que as multas punitivas⁸ objetivam desestimular a prática de infração. São constituídas por lançamento de ofício, consubstanciadas na lavratura de auto de infração e representam sanção negativa, prevista em lei, que tem como suporte fático atos omissivos ou comissivos, praticados por quem violou preceito de conduta obrigatória⁹.

Conforme lição de Paulo de Barros, o “que permite distinguir a norma sancionatória, em presença da regra tributária, é precisamente o exame do suposto. Naquela, sancionatória, temos um fato delituoso, caracterizado pelo descumprimento de um dever estabelecido no consequente de norma tributária. Neste, um fato lícito, em que não encontraremos a violação de qualquer preceito, simplesmente uma alteração no mundo social a que o direito atribui valoração positiva”.¹⁰

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

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

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

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

...

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

...

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

⁸ Ao usar o termo multas punitivas não estamos nos referindo às multas de mora, que inobstante o caráter sancionatório, têm a função de induzir o sujeito passivo a cumprir a obrigação até a data certa.

⁹ Para o professor Paulo de Barros, no auto de infração encontra-se uma norma individual e concreta em que o antecedente constitui o fato de uma infração, pelo relato do evento em que certa conduta, exigida pelo sujeito pretensor, não foi satisfeita segundo as expectativas normativas. Por força da eficácia jurídica que é propriamente de fatos, o consequente dessa norma, que podemos denominar de "sancionatória", estabelecerá uma relação jurídica em que o sujeito passivo ativo e a entidade tributante, o sujeito passivo é o autor do ilícito, e a prestação, digamos, o pagamento de uma quantia em dinheiro, a título e penalidade. (Curso de Direito Tributário. Ed. Saraiva. 22a. Edição. 2010. pág. 483.

¹⁰ Curso de Direito Tributário. 22a. Edição. 2010. Ed. Saraiva. pág. 483. digitalmente e

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

...

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

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

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

Art. 3º. *Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

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

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

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

Da mesma forma que, em matéria tributária, a correção monetária é sempre decorrente de lei¹¹, quanto aos juros tem-se o mesmo critério. No entanto, a questão aqui analisada não são os juros sobre os tributos, mas sim os juros sobre a multa.

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

Apesar de considerações no passado deste relator, reflexões acerca do tema continuam inquietar-me a melhor aplicação do direito. Fiz análise comparativa da natureza das

multas no direito penal e no direito tributário, para os lançamentos por auto de infração. A conclusão a que cheguei é que ambas decorrem de ação ou omissão que constitui violação de preceito obrigatório, cuja sanção prevista é o pagamento de determinada quantia em dinheiro. **Juridicamente, não vejo distinção entre a pena pecuniária de multa aplicada no direito penal e a sanção com multa pecuniária nas infrações tributárias.**

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

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

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

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

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

Como não costumo me limitar ao texto da lei, ou melhor, procuro extrair da lei tudo quanto ela possa oferecer ao interprete, sem que este assumo o papel do legislador, no

Processo nº 10320.003354/2007-21
Acórdão nº **1402-001.360**

S1-C4T2
Fl. 0

caso, ao ver a expressão tributo e contribuições, me questionei se seria possível extrair do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a expressão multa. Não cheguei a tanto. Vi que o legislador chegou ao ponto de citar contribuições, espécie de tributo. Contudo, incluir multa, que sequer espécie de tributo é, equivale a fazer exigência sem lei. É extrair da lei comando que ela não tem.

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

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

É o voto.

(assinado digitalmente)

MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto – Redator Designado.

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

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

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

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

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

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

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

(.....)

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

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

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

Nesse mesmo sentido, no art. 142 que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

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

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

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

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

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

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

tivesse à preocupação de manter sua coerência interna, é que a penalidade não ilide o pagamento integral "do tributo", pois não haveria sequer possibilidade lógica de uma penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Arnaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10 ed., Atual - São Paul, pág. 379).

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

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

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

(.....)

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

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

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

(.....)

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

Posteriormente, o Decreto- Lei nº 2.323/87 ao tratar da matéria manteve em essência a redação supra transcrita, o que implica na incidência dos juros sobre a multa de ofício, 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

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

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

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

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

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

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

Assim, vejamos Carlos Maximiliano¹² (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 vincludente, 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 ofício¹³:

"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

¹³ OPAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 421 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMARFE, 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:

Ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1335688/PR. Rel. Min. Benedito Gonçalves. j. 04/12/2012. Dje 10/12/2012.

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

Voto no sentido de negar provimento ao recurso.

assinado digitalmente
Leonardo de Andrade Couto