



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

Processo n° 10580.720023/2014-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.065 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ E CSLL - LUCRO ARBITRADO
Recorrente VALE MANGANÊS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO E DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em exiguidade de prazo para apresentação de documentação em procedimento fiscal que durou quase um ano, ainda mais quando o solicitado refere-se a elementos primordiais da escrituração que dereriam estar disponíveis ao Fisco independente de solicitação.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE. INOCORRÊNCIA.

Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DOS LIVROS DIÁRIO E RAZÃO. CABIMENTO.

Correta apuração do resultado por arbitramento quando não são disponibilizados à Fiscalização os Livros Diário e Razão, implicando na ausência de elementos que permitissem a apuração do lucro real.

LUCRO ARBITRADO. APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular

intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (Súmula CARF nº 59).

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2009

PIS. COFINS. LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.

Conforme disposição expressa na norma, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro arbitrado deverão apurar o PIS e a Cofins pela sistemática da cumulatividade.

PIS. COFINS. PAGAMENTOS NO MODO NÃO CUMULATIVO. DEDUÇÃO.

A diferença positiva entre o recolhimento mensal efetuado pelo sujeito passivo na sistemática da não cumulatividade e o valor da contribuição apurado pelo Fisco no mesmo mês é passível de dedução dos valores devidos nos demais meses .

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é cabível a imputação da multa de ofício na lavratura de auto de infração, quando inexistente qualquer das hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas na legislação

MULTA DE OFÍCIO. ILEGALIDADE. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2).

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 unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para deduzir da exigência do PIS e da Cofins, com as devidas imputações nos termos expostos no voto condutor, os valores recolhidos a maior dessas contribuições

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente de autos de infração para cobrança do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins referentes ao ano-calendário de 2008 no montante de R\$ 39.685.418,41; aí incluídos multa de ofício imputada no percentual de 75% e juros de mora à taxa SELIC.

Ao longo do procedimento fiscal o sujeito passivo recebeu várias intimações para prestação de esclarecimentos em relação a dados específicos informados na DIPJ. Quando intimada a apresentar os livros Diário e Razão, informou que desde o ano-calendário de 2008 as informações contábeis estariam disponíveis no Sped Contábil. Apresentou naquele momento o que seria o livro digital referente ao ano-calendário de 2009, período objeto do procedimento fiscal.

A Fiscalização constatou que os dados apresentados referiam-se apenas aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2009. Foi então lavrada intimação para apresentação da escrituração digital referente aos demais meses do ano-calendário. A interessada não atendeu ao requerido, limitando-se a solicitar prorrogação de prazo.

Pela não apresentação da escrituração o Fisco arbitrou o lucro do sujeito passivo e formalizou exigência nessa sistemática.

Intimada da exigência, a interessada apresentou impugnação alegando em preliminar a nulidade do feito por violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa e também ausência de motivação eis que, além do prazo para atendimento da intimação ter sido muito exíguo, não foi deferida a prorrogação solicitada. Além disso, não foram identificados os motivos pelos quais a escrituração foi desconsiderada.

Também suscita a nulidade do procedimento em relação ao PIS e à Cofins que não estariam incluídos no MPF.

No mérito, reclama pela impossibilidade do arbitramento pela simples ausência do Sped, tendo em vista que apresentou os demais documentos requeridos os quais possibilitariam a apuração do lucro real.

Afirma não ser cabível o arbitramento para os meses de outubro, novembro e dezembro pela existência do Sped para esses meses e sustenta a ilegalidade do arbitramento para o PIS e a Cofins.

Alega que não foi levada em consideração a existência de DIPJ retificadora e defende que o IRRF devidamente comprovado seja deduzido do IRPJ. Nessa mesma linha requer a dedução, na exigência do PIS e da Cofins, dos valores dessas contribuições que teriam sido recolhidos a maior na sistemática da não cumulatividade, em relação aos valores apurados pelo Fisco.

Reclama que o percentual aplicado da multa ofende o princípio da proporcionalidade e questiona a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – SP prolatou o Acórdão 14-50.386 considerando a impugnação totalmente improcedente, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O lucro deverá ser arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigada a contribuinte revelar deficiências que a tornem imprestável para a determinação do lucro real.

ARBITRAMENTO CONDICIONAL. INEXISTÊNCIA.

A eventual posterior disponibilidade da documentação, cuja falta ensejou o arbitramento do lucro, não tem o condão de modificar o ato administrativo do lançamento.

IRRF. DEDUÇÃO.

Na apuração do IRPJ devido, somente se admite a dedução do IRRF correspondente a rendimentos escriturados e tributados na autuação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

MPF. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

Inexistindo ofensa às normas administrativas relativas ao MPF não há que se falar em nulidade do lançamento de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista no artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.

O arbitramento do lucro da pessoa jurídica resulta na apuração da COFINS no regime cumulativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.

O arbitramento do lucro da pessoa jurídica resulta na apuração do PIS no regime cumulativo.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo recorreu a este Colegiado ratificando em essência as razões da peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

A argüição de nulidade não merece prosperar.

Não há que se falar em violação do contraditório e da ampla defesa. Quanto ao prazo de atendimento (cinco dias) para apresentar o Sped dos meses faltantes e o indeferimento da prorrogação requerida, o pleito do sujeito passivo não traz todos os fatos dignos de menção.

O procedimento fiscal iniciou-se em 14/01/2013 e o auto de infração foi lavrado em 24/12/2013, quase um ano depois. O único período sob exame foi o ano-calendário de 2009. Seria de se esperar que, sob ação fiscal, o sujeito passivo verificasse a regularidade da escrituração e suprisse eventuais omissões dentre elas a gravíssima ausência da escrituração digital (Sped Contábil), onde estariam os Livros Diário e Razão.

A interessada não agiu com a diligência devida por quase um ano, e não poderia no final desse período suscitar a necessidade de prazo maior para apresentar documentos que deveria ter providenciado independentemente de solicitação.

Ainda com relação à suposta exigüidade de prazo, o Termo de Intimação nº 4, onde eram solicitados os Livros Diário e Razão, foi lavrado em 05/11/2013. Em resposta datada de 12/11/2013 a interessada informa a opção pela escrituração digital (Sped) e apresenta a escrituração apenas dos meses de outubro, novembro e dezembro.

Ora, os elementos de prova que já deveriam ter sido providenciados espontaneamente, conforme afirmado em momento anterior deste voto, transformaram-se em exigência formal e, mais ainda, com a circunstância do sujeito passivo ter plena ciência de que estava em mora com a Fiscalização.

Sendo assim, o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01, de **26/11/2013**, ao requerer no prazo de cinco dias a escrituração digital dos demais meses não trouxe a rigor exigência nova mas sim a formalização de situação de fato já estabelecida.

Daí porque não vejo ilegalidade no aparente restrito prazo concedido pois desde **12/11/2013**, quando admitiu que só tinha o Sped referente a três meses do ano-calendário, o sujeito passivo deveria saber a necessidade de apresentação do restante.

Ainda assim, a autuação só foi lavrada em **24/12/2013**, quase um mês depois da lavratura do termo, indicando que o prazo efetivamente concedido foi bem maior que aquele inicialmente estabelecido. Nessas condições, a prorrogação tácita aludida pela interessada foi-lhe efetivamente deferida, não se caracterizando qualquer prejuízo à defesa.

No que se refere à suposta ausência de motivação, a alegação não merece melhor sorte. Abstraindo da questão de mérito, a Fiscalização justificou o arbitramento pela

ausência da escrituração digital o que impediria a apuração do lucro real. Tal situação foi explicitamente mencionada no Termo de Constatação e Intimação nº 1:

CONSTATAÇÃO

- 1 – Em 15/10/2013, lavramos o Termo de Intimação Fiscal Nº 004, no qual intimamos o contribuinte, supraqualificado, a apresentar o Livro Diário e o Livro Razão, referente ao ano de 2009 ;
- 2 – Em resposta ao citado Termo o fiscalizado nos informou que “ ...desde o ano-calendario de 2008 tem suas informações contabeis disponíveis no SPED Contabil...” apresentando cópia do recibo de entrega do Livro Digital referente ao mês de dezembro de 2009 ;
- 3 – Pesquisa realizada junto ao SPED restou comprovado a existência de Livro Digital referente, somente, aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2009 ;
- 4 – Diante do acima exposto, escrituração digital existente no SPED é imprestável para apuração do Lucro Real, ensejando o arbitramento do lucro do contribuinte.

Em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que não teria albergado o lançamento do PIS e da Cofins, a decisão recorrida bem enfrentou a questão. De fato, consolidou-se a jurisprudência nesta Corte no sentido de que esse documento é instrumento de controle interno da Administração e eventuais irregularidades nele contidas não tem o condão de macular o procedimento fiscal.

Mesmo que assim não o fosse, no presente caso não houve qualquer irregularidade tendo em vista que a exigência dessas contribuições tem origem nos mesmos elementos de prova que motivaram a cobrança do IRPJ. A Portaria RFB nº 3.014/2011 é cristalina:

Art. 8º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.

Do até aqui exposto, rejeito as preliminares de nulidade.

No mérito, importa ressaltar de imediato que a apuração do resultado por arbitramento tem base normativa específica no art. 530, do RIR/99, não apenas no art. 148 do CTN que tem aplicabilidade mais ampla..

Quanto às razões para o arbitramento do lucro, a ausência da escrituração (sped contábil) abrangendo os Livros Diário e Razão, impossibilitou a apuração do lucro real, nos termos do inciso II, do art. 530, do RIR/99, transcrito na decisão recorrida. A própria

interessada reconhece a falha e admite que só apresentou os elementos em questão após a formalização da exigência, alegando a exigüidade do prazo concedido e a prorrogação requerida, questões essas tratadas em momento anterior deste voto.

Em sentido diverso à alegação da recorrente, os documentos entregues durante o procedimento fiscal não são hábeis à apuração do lucro real. Além das declarações entregues que trazem informações estanques objeto de intimações específicas, foi apresentado o LALUR, importante livro mas que trata principalmente das adições e exclusões a partir do lucro líquido sem refletir as demais operações realizada pela pessoa jurídica que deveriam constar da escrituração.

Quanto à apresentação de documentos após a formalização da exigência com arbitramento do lucro, a jurisprudência desta Corte consolidou-se pela impossibilidade dessa prática, conforme Súmula CARF nº 59:

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

Especificamente no que se refere ao meses de outubro, novembro e dezembro, não podem ser excluídos da apuração da Fiscalização como deseja a interessada pois exerceu a opção pela apuração anual, conforme indicado na DIPJ, e nesse caso a apuração do lucro arbitrado tem que abranger todo o ano-calendário, ainda que o arbitramento por definição legal seja feito trimestralmente.

No que concerne à retificação da DIPJ, registre-se de antemão que os valores utilizados pelo Fisco na apuração do IRPJ e da CSLL correspondem às receitas das atividades da pessoa jurídica e também foram utilizados para apuração do PIS e da Cofins. Daí porque está correta a afirmativa de que as informações da DACON serviram de base para aqueles tributos.

Além disso não consegui vislumbrar diferença entre as receitas informadas nas DIPJ apresentadas. Em outras palavras, a retificação da DIPJ não tem relevância na apuração fiscal.

Do até aqui exposto, entendo não haver qualquer mácula no arbitramento efetuado pela Fiscalização em relação ao IRPJ e à CSLL.

Quanto ao PIS e à Cofins não há que se falar em arbitramento dessas contribuições. Na verdade, ocorreu uma mudança na sistemática de apuração de não cumulativo para cumulativo, como decorrência do arbitramento do lucro. Conforme bem esclarecido pela decisão recorrida, trata-se de disposição literal da norma, conforme art. 8º, da Lei nº 10.637/2002 e art. 10, da Lei nº 10.833/2003:

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

.....
.....

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

Ainda no que se refere ao PIS e à Cofins, a recorrente suscita a ocorrência de crédito a seu favor em função de recolhimento a maior nos meses de outubro, novembro e dezembro no montante de R\$ 213.860,82 (PIS) e R\$ 2.237.435,24 (Cofins). Isso em função da apuração das contribuições na sistemática da não cumulatividade feita pelo sujeito passivo ter gerado pagamentos em valores superiores àqueles apurados pela Fiscalização.

Pelo exame dos autos constata-se que, fato, nos meses mencionados o Fisco apurou valores das contribuições inferiores àqueles recolhidos pelo sujeito passivo. Face a essa constatação, a autoridade lançadora agiu de forma parcialmente correta e não formalizou exigência nos meses em questão.

Entretanto, o fato do procedimento fiscal desconsiderar a sistemática de apuração das contribuições utilizada pelo sujeito passivo implica dizer que, no entendimento da autoridade, o regime correto é o da cumulatividade, ainda que como decorrência de disposição legal. Sendo assim, diversamente do acórdão recorrido, penso que na apuração fiscal não se pode desprezar os pagamentos efetuados sob pena de enriquecimento sem causa do Estado.

Correto, destarte, o sujeito passivo em requerer a dedução dos valores recolhidos a maior.

No caso da Cofins tem-se:

MÊS	Valor apurado Fisco	Valor pago Sujeito passivo	Valor pago a maior	Data do pagamento
setembro	1.206.459,66	1.241.278,82	34.819,16	28/10/2009
outubro	1.228.657,77	2.549.280,35	1.320.622,58	25/11/2009
novembro	1.052.130,38	1.461.442,77	409.312,39	23/12/2009
dezembro	1.517.456,22	1.988.966,89	471.510,67	05/02/2010
agosto (*)	640.500,65	641.671,09	1.170,44	18/05/2010

(*) pagamentos referentes a agosto: R\$ 355.843,34 + R\$ 28.074,86 + R\$ 256.582,45 + R\$ 1.170,44 = R\$ 641.671,09

A contribuição devida no mês de referência janeiro (R\$ 671.070,97) deverá ser atualizada com juros SELIC e multa de mora desde o vencimento (28/02/2009) até a data (28/10/2009) do primeiro pagamento (R\$ 1.241.278,82) que gerou recolhimento a maior (R\$ 34.819,16).

Obtido o valor consolidado (R\$ 671.070,97 + juros + multa de mora) deve-se fazer a imputação para apurar quanto do principal seria quitado com o valor de R\$ 34.819,16.

A seguir faz-se o mesmo procedimento com o débito (principal) remanescente de janeiro que será atualizado até 25/11/2009 e pela imputação verificar quanto do principal seria quitado com o pagamento de R\$ 1.320.622,58.

Extinto o débito de janeiro, os procedimentos acima descritos devem ser feitos com o débito de fevereiro (R\$ 722.341,52) e assim por diante utilizando-se os valores recolhidos a maior indicados na tabela.

A consolidação do débitos com multa de mora, para efeito de imputação, deve-se ao fato dos pagamentos terem sido realizados antes da autuação. Por outro lado, os valores remanescentes serão devidos com multa de ofício (além dos juros) nos termos da autuação.

Em relação ao PIS, tem-se:

MÊS	Valor apurado Fisco	Valor pago Sujeito passivo	Valor pago a maior	Data do pagamento
outubro	266.209,18	287.716,35	89.320,65	25/11/2009
novembro	227.961,58	317.282,23	21.507,17	23/12/2009
dezembro	328.782,18	431.815,18	103.033,00	05/02/2010

Cabe aqui o mesmo procedimento de compensação indicado para a Cofins, a partir da contribuição devida no mês de janeiro (R\$ 145.398,71).

Ressalte-se que cabe à autoridade executora desta decisão efetuar as devidas verificações quanto a eventual pedido de restituição/compensação dos valores em questão com outros débitos para evitar o uso em duplicidade do crédito.

Em relação à multa de ofício, a inobservância da norma jurídica tendo como consequência o não pagamento do tributo importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é consequente. Assim, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, cabe a aplicação da penalidade.

Arguição de violação à legalidade e a princípios constitucionais fogem à alçada desta Corte administrativa nos termos da Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, no que se refere ao juros de mora sobre a multa de ofício, 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 inclui a multa de ofício no rol dos “débitos exigíveis de qualquer natureza” de que trata o *caput* e, portanto, sujeita a juros de mora equivalente à TRD.

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

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

(.....)

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

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

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

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei n.º. 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art 6º da Lei n.º. 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei n.º. 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei n.º. 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

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

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:

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

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

multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para a sua cobrança (...)" (in Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 5ª edição, p. 774)

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

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

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifos meus)

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

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

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

Ante o exposto, nego provimento ao apelo."

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

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

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

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

3. Recurso especial não provido.

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

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

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

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

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

Em resumo do voto, manifesto-me por dar provimento parcial ao recurso voluntário para deduzir da exigência do PIS e da Cofins, com as devidas imputações nos termos expostos neste voto, os valores recolhidos a maior dessas contribuições.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator

Leonardo de Andrade Couto - Relator