



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
QUARTA CÂMARA**

**Processo nº** 10830.005085/2001-92  
**Recurso nº** 156.366 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão nº** 104-23.441  
**Sessão de** 10 de setembro de 2008  
**Recorrente** ANTONIO LUIZ FADUL  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**  
Exercício: 1997, 1998, 1999

**QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - É lícito ao fisco, após a edição da Lei Complementar nº. 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.**

**APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI Nº. 10.174, DE 2001 - Ao suprimir a vedação existente no art. 11 da Lei nº. 9.311, de 1996, a Lei nº. 10.174, de 2001, nada mais fez do que ampliar os poderes de investigação do Fisco, aplicando-se, no caso, a hipótese prevista no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.**

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/97, a Lei nº. 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.**

**IRPF - CARNÊ-LEÃO - FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO - MULTA ISOLADA - CABIMENTO - Por expressa previsão legal é devida a multa, a ser exigida isoladamente, no caso de falta ou insuficiência de pagamento de imposto devido a título de carnê-leão.**

**JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO** - Há previsão legal para a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício, exigida isolada ou juntamente com impostos ou contribuições, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

Preliminares rejeitadas.

Recuso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTONIO LUIZ FADUL.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente. No mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator), Rayana Alves de Oliveira França, Pedro Anan Júnior e Renato Coelho Borelli (Suplente convocado), que proviam parcialmente o recurso para excluir da exigência os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor quanto a esta última matéria o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
Presidente

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA  
Redator-designado

FORMALIZADO EM: 07 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann e Antonio Lopo Martinez. Ausente justificadamente a Conselheira Heloísa Guarita Souza.

## Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 30/07/2001, o auto de Infração de fls. 395/399, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, exercícios de 1997 a 1999, anos-calendário de 1996 a 1998, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 1.020.270,11, dos quais R\$ 432.018,33 correspondem a imposto, R\$ 356.122,13 a multa, e R\$ 232.129,65 a juros de mora calculados até 29/06/2001.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) (fls. 396/398), a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações:

### *"001 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO*

#### *ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO*

*Omissão de rendimentos caracterizada pela variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, apurado nos meses de setembro e dezembro do ano de 1996, nos valores respectivos de R\$33.127,03 e R\$79.924,54, conforme Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial, Termo de Constatação e Intimação datado de 18.07.2001 e Termo Conclusivo de Ação Fiscal datado de 27.07.2001, cujas cópias seguem anexas, fazendo parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.*

### *002 – OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS*

#### *OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS*

*Falta de recolhimento do Imposto sobre Ganhos de Capital por ocasião de vendas de imóveis no transcorrer dos anos de 1997 e 1998, cujo detalhamento das bases de cálculo abaixo relacionadas encontra-se inserido no Termo Conclusivo de Ação Fiscal, datado de 27.07.2001, cuja cópia faz parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.*

### *003 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS*

#### *OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS*

*Omissão de rendimentos nos anos de 1997 e 1998, nos valores respectivos de R\$900.841,38 e R\$661.227,65, provenientes de valores creditados em conta de depósitos mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações não foram comprovados mediante documentação hábil e idônea, cujas bases de cálculo abaixo relacionadas encontram-se detalhadamente demonstradas nos Termos de Intimação de 08.06.2001 e 10.07.2001 e*

*Termo Conclusivo de Ação Fiscal datado de 27.07.2001, cujas cópias fazem parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.*

**004 – DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTAS ISOLADAS**

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO MULTA ISOLADA DE 75% SOBRE IMPOSTO NÃO RECOLHIDO**

*Contribuinte deixou de efetuar os recolhimentos do Imposto de Renda da Pessoa Física no período de janeiro/97 a dezembro/98, devido a título de Carnê-Leão, incidentes sobre os rendimentos declarados de aluguéis de linhas telefônicas, recebidos de outras pessoas físicas, sujeitando-se ao pagamento de multa isolada prevista no art. 44, parágrafo 1º, inciso III da Lei nº 9.430/96, conforme demonstrado no Termo Conclusivo de Ação Fiscal, datado de 27.07.2001, cuja cópia faz parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.”*

Cientificado pessoalmente do Auto de Infração em 30/07/2001 (fls. 385 e 395), o contribuinte apresentou, em 27/08/2001, a impugnação de fls. 404/428, e documentos de fls. 430/927, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

*“Preliminar de Nulidade.*

*8.1 - as provas obtidas pelo fisco – extratos bancários - são nulas de pleno direito, haja vista a (1) reserva de jurisdição sobre o sigilo bancário, (2) a irretroatividade da Lei Complementar 105/2001 e (3) a inobservância das regras fixadas pelo Decreto 3.724/01;*

*8.2 - o acesso às informações bancárias, na égide da Lei 4.595/64, estavam sob reserva de jurisdição, em que este acesso tinha de ser autorizado pelo Poder Judiciário, o que não ocorreu no presente caso;*

*8.3 - a Lei Complementar 105/2001 não pode retroagir, uma vez que feriria o disposto no artigo 5º, XXXVI, da CF. Por sua vez o §1º, do artigo 144, do CTN não é aplicável ao caso, pois vigia lei protegendo os dados pretéritos, como era o caso da Lei 4.595/64. Portanto, a Lei Complementar não pode afastar de forma retroativa um direito adquirido dos contribuintes;*

*8.4 - ainda, conforme se extrai do art. 2º do Decreto 3.724/01, o acesso aos extratos bancários não é de livre disposição da Administração Tributária. Tais informações precisam ser consideradas indispensáveis. E as hipóteses de indispensabilidade são listadas no artigo 3º, do mesmo diploma;*

*8.5 - por coerência, o pedido dirigido ao próprio contribuinte deve seguir o mesmo rito estabelecido pelo Decreto 3.724/2001, sob pena de restar caracterizada a nulidade do lançamento. Nos termos lavrados, não há referências ao citado Decreto;*

*Mérito.*

*8.6 - para que seja possível utilizar-se de uma presunção legal é necessário que haja entre um fato conhecido (fato indiciário) e o fato*

*desconhecido (provável) uma correlação segura e direta, não podendo haver dúvidas sobre a materialização desta correlação;*

*8.7 - no que tange às pessoa físicas esta inadequação se encontra na presunção legal estabelecida pela Lei 9.430/96, posto que entre os depósitos bancários e a omissão de rendimentos não há uma correlação lógica, direta e segura;*

*8.8 - a movimentação bancária não corporifica fato gerador do imposto de renda. Depósito bancário é estoque e não fluxo. São uníssonas as jurisprudências administrativas e judiciais, conforme ementas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e Súmula 182 do extinto TFR;*

*8.9 - conforme observa Carlos Velloso (obra citada) os depósitos bancários representam apenas o marco inicial da investigação;*

*8.10 - no que se refere à pessoa física esta presunção não pode ser aplicada, pois o contribuinte não está obrigado a manter escrituração, a não ser do livro caixa exigido para os profissionais liberais;*

*8.11 - apesar das dificuldades, conseguiu encontrar provas dos depósitos que são anotações nos extratos bancários relativamente a origem dos depósitos efetuados. Os demonstrativos são juntados a presente impugnação (doc 01 ao 04);*

*8.12 - são juntadas, ainda, declarações da pessoa responsável pelo controle da movimentação financeira e de pessoas envolvidas nas negociações;*

*8.13 - no documento 22 (BEMGE), são juntados os avisos de lançamento dando conta que o valor depositado refere-se à cobrança creditada correspondente a telefone alugado ou vendido;*

*8.14 - nos documentos 23 e 24, além dos avisos de cobrança, há vários depósitos vinculados a resgate de ações;*

*8.15 - se alguma dúvida remanescer em relação as provas, que supõe suficientes, requer a realização de diligência fiscal para dissipar qualquer dúvida sobre a veracidade das provas apresentadas;*

*8.16 - a multa isolada é incabível, por dois motivos: que, pela inclusão dos rendimentos na declaração de ajuste acompanhada do pagamento, beneficiou-se da denúncia espontânea e, segundo que com a aplicação da multa de ofício, desaparece a multa isolada.”*

A 3ª Turma da DRJ em São Paulo, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento, em acórdão assim ementado:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF*

*Ano-calendário: 1996, 1997, 1998*

*Ementa: NULIDADE - SIGILO BANCÁRIO - Quando é o próprio contribuinte quem apresenta os extratos de contas-correntes em*

*atendimento à intimação da Autoridade Fiscal, não há que se falar em quebra do sigilo bancário.*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Após 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS - COMPROVAÇÃO DE ORIGEM - Rendimentos tributáveis omitidos pelo contribuinte na declaração de ajuste, recebidos de pessoa física a título de pagamento de aluguéis de linhas telefônicas, não têm o condão de afastar a tributação com base em depósitos bancários, haja vista serem a confirmação da omissão presumida.*

*MULTA ISOLADA SOBRE CARNÊ-LEÃO - MULTA DE OFÍCIO - SIMULTANEIDADE - É cabível o lançamento da multa isolada sobre carnê leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração inexata, porquanto são multas aplicáveis sobre bases de cálculo distintas e penalizam infrações diferentes.*

*MULTA ISOLADA - REDUÇÃO DO PERCENTUAL DE APLICAÇÃO - MEDIDA PROVISÓRIA 303/2006. A Lei aplica-se a caso pretérito, nos atos não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa. Assim, deve ser reduzida a multa isolada sobre o valor do imposto devido mensalmente para 50%, consoante o disposto no artigo 18 da Medida Provisória 303/2006.*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO - Para o contribuinte beneficiar-se do instituto da denúncia espontânea, é necessário o recolhimento integral do imposto de renda apurado mensalmente acompanhado de todos os acréscimos legais. Não supre esta exigência a inclusão na declaração de ajuste dos rendimentos recebidos de pessoa física, ainda que tenha havido o pagamento do imposto apurado na declaração.*

*GANHOS DE CAPITAL - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. - Considera-se definitivo o lançamento cuja matéria não tenha sido objeto de contestação."*

A r. decisão reduziu de 75% para 50% o percentual das multas isoladas pelo não recolhimento mensal de imposto segundo a sistemática do carnê-leão em decorrência da alteração introduzida no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Medida Provisória nº 303/2006.

Cientificado da decisão de primeira instância em 09/01/2007, conforme AR de fls. 985, e com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em 01/02/2007, o recurso voluntário de fls. 990/1014 por meio do qual, em síntese, reitera os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Preliminarmente o Recorrente sustenta a nulidade do lançamento tendo em vista (i) o cerceamento de seu direito de defesa, (ii) a quebra de sigilo bancário e (iii) a irretroatividade da Lei Complementar nº 105/2001.

### Cerceamento de defesa

O Recorrente pleiteia seja declarada nula a decisão de primeira instância por entender que houve cerceamento ao seu direito de defesa na medida em que tal decisão deixou de analisar o pedido de diligência e suas alegações sobre a ilicitude da utilização de dados bancários.

Entendo que não assiste razão ao Recorrente. Como se verifica da impugnação apresentada não houve pedido expresso de determinada diligência, mas referência a tal procedimento em caso de dúvida pela autoridade julgadora quanto à comprovação dos depósitos. *In verbis*:

*“Todavia, se alguma dúvida remanescer a esse respeito, o Impugnante requer a realização de diligência fiscal para dissipar qualquer dúvida sobre a veracidade das provas apresentadas e também para confirmar que os depósitos, como se comprovou na impugnação, têm origem definida e portanto não podem sustentar a presunção legal em que se apóia a autuação.”*

A decisão proferida pela DRJ, no entanto, não considerou, no exame da prova, necessária a realização de diligência, que de todo modo seria incabível por objetivar produzir prova que caberia ao contribuinte haver colacionado a teor da presunção estabelecida no art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996.

Assim, rejeito a preliminar de cerceamento de defesa.

### Quebra de sigilo e Irretroatividade

No tocante à quebra do sigilo dos dados sobre as movimentações financeiras devido à aplicação da Lei Complementar nº 105, de 2001, a jurisprudência desta C. Câmara é no sentido de que, ao contrário do que entende o Recorrente, o acesso a esses passou a ser franqueado ao Fisco com a edição da referida lei.

De fato, a Lei Complementar nº 105, de 2001, trata, expressamente, do dever de sigilo das instituições financeiras em relação às operações financeiras de seus clientes, ressaltando, no entanto, o acesso a essas informações às autoridades fiscais, *verbis*:

*"Art. 1º – As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

*(...)*

*§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:*

*(...)*

*VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.*

*(...)*

*Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.*

*Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária."*

Resta claro, portanto, que com a introdução do referido dispositivo ao ordenamento jurídico à fiscalização foi autorizado o acesso a informações bancárias dos contribuintes, desde que atendido o devido processo legal.

Também não merece acolhida a preliminar de nulidade do lançamento por ter se valido a autoridade fiscal de dados da CPMF.

De fato, a redação original do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, era a seguinte, *verbis*:

*"Art. 11.*

*(...)*

*§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos."*

O art 1º da Lei nº 10.174, de 2001, alterou o referido dispositivo, nos seguintes termos:

*"Art. 1º O art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*'Art. 11...*

*§ 3º A secretaria da Receita Federal resguardará, na forma aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a*

*existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para o lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966, e alterações posteriores'."*

A questão a ser enfrentada é se a alteração introduzida pela Lei nº 10.174, de 2001, ao alterar dispositivo legal que vedava a utilização das informações da CPMF para fins de constituição de crédito tributário relativo a outros tributos que não a própria CPMF, poderia retroagir aplicando-se a fatos geradores anteriores a sua vigência.

O deslinde da questão depende precipuamente da determinação da natureza da norma sob comento, mais precisamente se ela se reporta à própria materialidade do fato gerador, hipótese em que sua retroação estaria vedada nos termos do art. 150, III, "a" da Constituição Federal e do art. 144, *caput* do CTN, ou se regula procedimentos de fiscalização para a apuração de fato gerador já definido em lei anterior, situação que permitiria sua aplicação imediata a qualquer procedimento em curso, ainda que relativo à apuração de fatos anteriores a sua vigência, nos termos do art. 144, § 1º do CTN, *litteris*:

*"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processo de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maior garantia ou privilégio, exceto, neste último caso, para efeito de atribuir responsabilidade a terceiros."*

Embora se trate de tema bastante tormentoso e com ressalva da minha posição pessoal em sentido contrário, curvo-me ao entendimento prevalente no âmbito desse Colegiado e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo o qual a alteração introduzida pela Lei nº 10.174 no § 3º da Lei do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996 tem natureza meramente procedimental, podendo alcançar fatos geradores anteriores a sua vigência.

De fato, é predominante nessa Câmara o entendimento de que a norma sob comento somente ampliou os poderes de investigação do Fisco que, a partir de então, passou a poder utilizar-se de novos meios para a identificação de fatos geradores já anteriormente colhidos pela lei tributária.

Nessa linha de raciocínio, o que a nova lei fez nada mais foi que possibilitar às autoridades fiscais a utilização de um novo recurso para a consecução de sua tarefa de fiscalização, não havendo qualquer relação entre tal procedimento e o direito material aplicável ao lançamento. Dessa forma, aplicar-se-ia, na espécie, o disposto no § 1º, do art. 144 do CTN, acima referido.

Nesse sentido há vários julgados deste Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*"IRPF. EXTRATOS BANCÁRIOS. MEIOS DE OBTENÇÃO DE PROVAS – Os dados relativos à CPMF à disposição da Receita Federal, em face de sua competência legal, são meios lícitos de*

*obtenção de provas tendentes à apuração de crédito tributário na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/96, mesmo em período anterior à publicação da Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao art. 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 24.10.1996. Recurso especial provido.” (Ac. CSRF/04-00.064, Rel. José Ribamar Barros Penha, Sessão de 21/06/2005; Ac. CSRF/04-00.066, Rel. José Ribamar Barros Penha, Sessão de 21/06/2005; CSRF/04-00.068, Rel. José Ribamar Barros Penha, Sessão de 21/06/2005)*

Dessa forma, rejeito as preliminares aduzidas pelo Recorrente.

No mérito o Recorrente sustenta (I) a ilegalidade do lançamento baseado em mera presunção, bem como (II) que os depósitos objeto da autuação decorrem de rendimentos recebidos a título de aluguel de linhas telefônicas. Questiona, por fim, a aplicação de multa isolada e a incidência da SELIC sobre a multa.

#### Lançamento com base em presunção

O exame do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, demonstra que a fiscalização está devidamente autorizada a presumir a omissão de rendimentos relativa a depósitos bancários sem origem comprovada pelo contribuinte caso este, instado a comprovar a origem de depósitos bancários, não o faça.

Claro está, portanto, que a regra contida no artigo 42 da Lei nº 9.340, de 1996, trata de presunção legal do tipo *juris tantum*, invertendo o ônus da prova relativamente à suposta omissão de rendimentos, cabendo à autoridade fiscal provar a existência dos depósitos bancários e, ao contribuinte, o ônus de demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias.

Assim, na prática, identificada pela autoridade fiscal a existência de depósitos bancários que possam configurar omissão de rendimentos, por força do supra mencionado dispositivo legal inverte-se o ônus da prova cabendo ao contribuinte comprovar a origem desses depósitos.

A jurisprudência deste E. Colegiado é praticamente uníssona quanto à legitimidade da presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, não mais se aplicando o entendimento vigente para os fatos anteriores à vigência desse dispositivo, no sentido de que, à ausência de norma presuntiva, a existência de depósito bancário não seria per se suficiente à apuração de renda omitida, sem que houvesse outros elementos indiciários apurados pelo Fisco.

No caso em exame a fiscalização, aplicando o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a partir de um dado conhecido, qual seja o de que o Recorrente foi titular de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, lavrou a autuação considerando que esses depósitos tiveram origem em rendimentos subtraídos ao crivo da tributação.

A exigência de comprovação prevista no art. 42 acima referido se aplica também às pessoas físicas, o que é diferente de exigir destas a manutenção da contabilidade mensal pormenorizada.

#### Justificativas dos rendimentos

Passo, então, a examinar a alegação do Recorrente de que os valores objeto do lançamento teriam relação com recebimentos de pessoas físicas decorrentes do aluguel de linhas telefônicas, inclusive ressarcimento do valor de contas telefônicas.

De fato, o lançamento ora analisado tem como fundamento a omissão de rendimentos relativa a movimentação bancária do Recorrente não comprovada.

Em casos semelhantes, como se sabe, esta C. Câmara tem adotado parâmetros de razoabilidade no exame da prova da origem dos recursos depositados em conta-corrente, não se apegando, inclusive, à necessidade de coincidência de datas e valores. Não obstante, é necessário que a prova apresentada forneça indicação suficiente acerca da alegação de origem dos recursos e exista correlação entre essa origem e os depósitos bancários.

No caso dos autos, a Recorrente trouxe aos autos os extratos bancários com diversas anotações aparentemente efetuadas aparentemente por ele próprio, com indicação do número das contas telefônicas (fls. 443/633), declarações de pessoas que teriam feito o controle da movimentação e algumas poucas declarações de pessoas que teriam pago aluguéis e ressarcimento ao Recorrente (fls. 634/651), além de declaração de empresas sobre venda de ações (fls. 652 e seguintes).

A meu ver, a prova trazida aos autos não permite aferir a correlação entre a atividade alegada e os depósitos objeto da autuação. Os extratos com anotações do próprio Recorrente assim como algumas poucas declarações, sem vínculo ou correção com depósitos objeto da autuação, não permitem com razoável segurança considerar como comprovada a origem dos depósitos com prova legitimada pela participação de terceiros. O mesmo se diga das informações fornecidas pelas instituições financeiras, sem que o contribuinte tivesse indicado a que depósitos se relacionariam os valores ali mencionados.

As alegações do Recorrente precisariam ser comprovadas com documentação que tivesse correlação lógica com seu teor. Por exemplo, alega o Recorrente que parte dos valores depositados se refere a reembolso do valor de contas telefônicas locadas, mas não traz aos autos, por exemplo, cópia das referidas contas com correlação com valores depositados.

Destarte, não há como acatar as alegações do Recorrente, devendo ser mantida a exigência relativa à omissão de rendimentos por depósitos sem origem comprovada.

#### Multa isolada

O Recorrente questiona, ainda, a aplicação da multa pelo não recolhimento mensal do imposto de renda segundo a sistemática do carne-leão.

Sustenta que ao apresentar a declaração de ajuste anual, com o conseqüente recolhimento do imposto devido, opera-se o instituto da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Na esteira do entendimento atualmente prevalente nesta C. Câmara, não vislumbro como acolher a pretensão do Recorrente de ver afastada a aplicação da multa isolada pelo não-recolhimento do carnê-leão quanto aos rendimentos recebidos de pessoa física que foram declarados e submetidos a tributação na Declaração de Ajuste Anual.

Esta é a hipótese “clássica” em que cabível a aplicação da referida penalidade. Ressalto que, no caso, o carnê-leão não recolhido acabou sendo computado na apuração anual do imposto, evidenciando prejuízo ao fisco.

Mantenho, assim, o lançamento em relação à multa isolada, com a redução já determinada pela decisão de primeira instância.

#### Juros sobre multa

O Recorrente contesta, ainda, a incidência dos juros sobre a multa de ofício, questão que vem sendo freqüentemente aduzida pelos recorrentes e, conseqüentemente, passou a ser examinada pelas diversas Câmaras deste Conselho de Contribuintes.

Longe de ser um tema pacífico neste colegiado, basicamente três posições/entendimentos têm sobressaído, quais sejam:

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC;
- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês; e
- de que não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Tanto a primeira quanto a segunda tese admitem a incidência dos juros sobre a multa de ofício por entenderem que o artigo 161 do Código Tributário Nacional assim autoriza, divergindo, no entanto, sobre a possibilidade desses juros serem calculados pela SELIC (Lei nº 9.430/1996) ou à razão de 1% ao mês nos termos do enunciado do §1º do Código Tributário Nacional – CTN (1% ao mês).

Data máxima vênia, entendo que nenhuma das duas posições é a que mais se coaduna com o ordenamento vigente (não em suas disposições isolados, mas em seu conjunto).

Sobre a incidência de juros de mora o citado artigo 161 do CTN determina:

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

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

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

O dispositivo acima referido autoriza a incidência de juros sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”.

“Crédito”, por sua vez, é definido no artigo 139 do CTN, que assim dispõe:

*“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”*

Obrigação tributária, por fim, vem definida no art. 113, *verbis*:

*“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

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

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

A questão a ser enfrentada é a possibilidade dos juros de mora incidirem sobre a multa de ofício, aplicada pela autoridade fiscal proporcionalmente ao tributo lançado, considerando a expressão “penalidade pecuniária” incluída no parágrafo 1º art. 113.

A meu ver a expressão “penalidade pecuniária” ali referida é a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer), que se converte em obrigação principal nos termos do parágrafo 3º do mesmo artigo 113. Tal expressão jamais poderia ser interpretada como a penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago, até porque ficaria desprovida de sentido no contexto do dispositivo.

De fato, interpretação em sentido contrário afronta o CTN na medida em que se a penalidade (no caso a multa do ofício) já estivesse incluída na expressão “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do mesmo CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido dispositivo de que o crédito deve ser exigido “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Outrossim, com base nessa mesma interpretação, poderia-se, inclusive, cogitar da possibilidade de incidência de penalidade (multa) sobre crédito tributário que já englobasse tributo e multa, o que obviamente caracterizaria um *non senso* jurídico.

Ademais, cumpre observar que o conceito de juros advém do direito privado e, conforme preceitua o artigo 110 do CTN, quando as categorias de direito privado estão apenas referidas na lei tributária deve o aplicador se socorrer daquele para compreendê-las.

No âmbito do direito privado os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Já a multa não serve para repor ou indenizar o capital alheio, mas para sancionar a inexecução da obrigação.

Assim, se os juros remuneram o credor (no caso o Fisco) pela privação do uso de seu capital devem incidir somente sobre o que tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que tem caráter punitivo.

A vocação da multa, já suficiente severa, é punir o descumprimento, enquanto a dos juros é remunerar o capital não recebido pelo Estado. Dizer que a multa deve ser “corrigida” é ignorar que a legislação tributária brasileira extinguiu a correção monetária desde 1995, sendo preocupação freqüente das administrações tributárias que se seguiram evitar a indexação automática própria dos regimes inflacionários que foram extremamente prejudiciais à economia brasileira.

Assim, com base no raciocínio acima exposto, entendo que o CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo, ficando prejudicada a discussão acerca do índice aplicável.

Por outro lado, ainda que se entendesse que o CTN autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mister se faz analisar a legislação ordinária em vigor no período em que a multa exigida foi aplicada.

O entendimento manifestado em diversas oportunidades pela autoridade fiscal para a exigência de juros sobre a multa aplicada proporcionalmente está amparada no art. 61, §3º da Lei n. 9.430/1996, que assim estabelece:

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

(...)

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

Do exame do dispositivo resulta que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput.

Pois bem. Os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo nos termos do art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições no prazos legais.

Ao utilizar a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se contém a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Ademais, caso a expressão “débitos” constante do art. 61 contemplasse o principal e a multa de ofício, seria imperioso admitir que a multa de ofício, caso não paga no vencimento, sofreria também o acréscimo de multa de mora, tendo em vista que o caput do dispositivo expressamente dispõe que “Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e

*contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculados a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.”*

Realmente, este seria o resultado da interpretação do parágrafo 3º do art. 61 de forma isolada, sem se atentar ao que determina o “caput”. Seguindo este raciocínio ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluiriam nos “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, novamente pudessem ser exigidos juros e multa de mora, o que indica data vênua a improcedência da interpretação.

Assim, seja por uma ótica literal, teleológica ou sistemática, a melhor interpretação do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo disciplina os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

O parágrafo único art. 43 do mesmo diploma legal - Lei 9.430/1996 - é absolutamente coerente com a interpretação do art. 61 desenvolvida acima e corrobora a conclusão. Prevê o referido dispositivo a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente, *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”.*

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.

Em face das considerações acima, conluo que não há, seja em lei complementar (CTN) seja na legislação ordinária, base para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente, cabendo sua exclusão do lançamento.

No mesmo sentido cito os julgados de câmaras do Primeiro e do Segundo Conselho de Contribuintes, alguns dos quais a seguir refiro, além da decisão proferida pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 02-03133 (sessão de 6.5.2008), ainda não formalizado:

*“JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. – É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos*

*geradores ocorridos a partir de 1/01/1997, por absoluta falta de previsão legal. (Acórdão 202-16.397, de 14.07.2005, proferido pela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes)”*

*“JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. (Acórdão 101-96.008, de 1/03/2007, proferido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)”*

Destarte, encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso, rejeitando as preliminares para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para excluir da exigência consubstanciada no lançamento os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 10 de setembro de 2008

  
GUSTAVO LIAN HADDAD

## Voto Vencedor

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Redator-designado

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

### Fundamentação

Divergi do bem articulado voto do I. Conselheiro-relator apenas quanto à incidência de juros sobre a multa, pelas razões que passo a expor.

Já tive oportunidade de examinar esse tema no recurso nº 137.778, onde me posicionei a favor da incidência dos juros sobre a multa de ofício com base, em síntese, nas considerações de que o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora e de que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente. Entendia que a conclusão era evidente e não necessitava de maiores elaborações, além desta.

Ocorre que, longe de se pacificar, a tese da não incidência dos juros sobre a multa de ofício tem sido insistentemente aduzida nos recursos dirigidos a este Conselho de Contribuintes, onde já conquistou adeptos. Diante desse quadro, sinto-me instado a melhor articular minha posição a respeito da matéria, o que faço nesta oportunidade em que a questão foi suscitada no recurso ora examinado.

Como se verá no decorrer desta análise, grande parte da controvérsia gira em torno do sentido, conteúdo e alcance de determinados vocábulos e locuções de textos de lei, aos quais se atribuem diferentes significações, o que reclama uma apreciação preliminar sobre esse tipo de ocorrência.

Anoto, de início, que esse tipo de situação não é em absoluto estranho à realidade do Direito, ao contrário, ocorre com frequência, seja graças às limitações próprias da linguagem, seja por imperfeições técnicas, imprecisões, ambigüidades nos textos legais, decorrência natural da própria característica do processo de produção legislativa.

Paulo de Barros Carvalho anota, com propriedade, que a produção legislativa não é o resultado de um trabalho técnico-científico, posto que envolve uma multiplicidade de agentes, os membros das Casas Legislativas, que, em regimes políticos representativos, são de diferentes procedências e estratos sociais. Remarca, porém, que daí decorre o papel relevante do jurista, “*única pessoa credenciada a desvelar o conteúdo, sentido e alcance da matéria legislativa*”. Nas suas próprias palavras:

*A linguagem do legislador é uma linguagem natural, penetrada, em certa porção, por termos e locuções técnicas. Nem poderia ser de outra maneira. Os membros das Casas Legislativas, em países que se*



*inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade, peculiar aos regimes que se queiram representativos. E podemos aduzir que tanto mais autêntica será a representatividade do Parlamento quanto maior for a presença, na composição de seus quadros, dos inúmeros setores da comunidade social.*

*Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam. Não é de forma alguma, o resultado de um trabalho científico e sistematizado. Ultimamente, aliás, no campo tributário, os diplomas normativos se sucedem em velocidade espantosa, sem que a cronologia responda a um plano preordenado e com a racionalidade que o intérprete almejaria encontrar. Ainda que as assembléias nomeiem comissões encarregadas de cuidar dos aspectos formais e jurídico-constitucionais dos diversos estatutos, prevalece a formação extremamente heterogênea que as caracteriza. (Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário – 4ª ed. – São Paulo: Saraiva, 1991, pág. 4).*

Ninguém que milita no Direito, portanto, deveria se surpreender diante de textos de lei que, na sua apreciação meramente gramatical, revelam-se imperfeitos, imprecisos, ambíguos. Diante do fato, deve o operador do Direito lançar mão da linguagem científica para extrair desses textos o seu conteúdo normativo. Como assinala Paulo de Barros Carvalho:

*Mas, enquanto é lícito afirmar-se que o legislador se exprime numa linguagem livre, natural, pontilhada, aqui e ali, de símbolos técnicos, o mesmo já não se passa com o discurso do cientista do Direito. Sua linguagem, sobre ser técnica, é científica, na medida em que as proposições descritivas que emite vêm carregadas da harmonia dos sistemas presididos pela lógica clássica, com a unidade do conjunto arrumadas e escalonadas segundo critérios que observam, estritamente, os princípios da identidade, da não-contradição e do meio excluído, que são três imposições formais do pensamento, no que concerne às proposições apofânticas. (Carvalho, Paulo de Barros, op. cit. p. 5)*

É dizer, as eventuais imperfeições gramaticais dos textos legais, decorrentes das limitações da própria linguagem ou de falhas técnicas do processo legislativo devem ser superadas, pelo menos idealmente, com o emprego do rigor técnico e científico com que deve proceder o jurista e os aplicadores especializados do Direito, mormente aqueles que se acham investidos da condição de julgadores.

Diante disso e para fixar-me, por enquanto, apenas na exegese literal, é oportuno mencionar alguns preceitos recomendados por Carlos Maximiliano sobre como se deve lidar com as limitações da linguagem antes referidas:

*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.*

(...)

*f) Presume-se que a lei não contenha palavras supérfluas; devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva.*

*g) Na dúvida, prefira-se o significado que torna geral o princípio em a norma concretizado, ao invés do que importaria numa distinção, ou exceção.*

(...)

*i) Pode haver, não simples impropriedade de termos, ou obscuridade de linguagem, mas também engano, lapso, na redação. Este não se presume: Precisa ser demonstrado claramente. Cumpre patentear, não só a inexatidão, mas também a causa da mesma, a fim de ficar plenamente provado o erro, ou simples descuido.*

*j) A prescrição obrigatória acha-se contida na fórmula concreta. Se a letra não é contraditada por nenhum elemento exterior, não há motivo para hesitação: deve ser observada. A linguagem tem por objetivo despertar em terceiro pensamento semelhante ao daquele que fala; presume-se que o legislador se esmerou em escolher expressões claras e precisas, com a preocupação mediata e firme de ser bem compreendido e fielmente obedecido. Por isso, em não havendo elementos de convicção em sentido diverso, atém-se o intérprete á letra do texto. (Maximiliano, Carlos – Hermenêutica e Aplicação do Direito – Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.*

Como se pode facilmente perceber, as reflexões acima são por demais pertinentes ao caso ora em exame, que gira em torno da interpretação dos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430, de 1996 envolvendo, fundamentalmente, as acepções nas quais determinadas palavras foram empregadas nesses textos. Procurarei demonstrar que, tanto num como no outro texto, estão presentes impropriedades gramaticais que têm sido exploradas por aqueles que defendem a tese da não incidência dos juros sobre a multa de ofício, e que sustentam que suas interpretações são as que melhor harmonizam os textos. Demonstrarei que, mesmo com a interpretação de que os dispositivos não prevêm a incidência dos juros sobre a multa de ofício, persistiria a impropriedade gramatical; que a interpretação de que ambos os dispositivos autorizam a incidência dos juros sobre a multa de ofício é a que melhor harmoniza as normas que versam sobre a matéria.

Feitas essas considerações iniciais, passo então ao exame da matéria em foco, a qual pode ser dividida em duas questões, que se completam. A primeira, diz respeito à própria possibilidade genérica da incidência de juros sobre a multa, e centra-se na interpretação do artigo 161 do CTN; a outra envolve a conclusão sobre a existência ou não de previsão legal para a exigência de juros sobre a multa, cobrados com base na taxa Selic.

Sobre a primeira questão, como se disse, o foco da discussão é a interpretação do art. 161 do CTN, o qual tem o seguinte texto:

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

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

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

A indagação a ser respondida é se a multa de ofício integra ou não o “crédito” a que se refere o *caput* do artigo.

A resposta encontra-se no próprio CTN, em diversos dispositivos, mas em especial nos artigos 113 e 139 que, combinadamente, definem o que integra o crédito tributário. O primeiro versa sobre a obrigação tributária e incorpora, no que chama de obrigação principal, o pagamento do tributo e penalidade pecuniária, senão vejamos:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.*

(...)

O art. 139, por sua vez, afirma que “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”



20

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 texto a 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 a 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, 10ª ed., Atual – São Paul, pág. 379).*

Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta.

Acrescente-se, supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.

Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, **salvo se lei dispuser de modo diverso**, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

A legislação que trata dos juros de mora no pagamento de crédito tributário com atraso passou, nas últimas décadas, por várias mudanças, em grande parte provocadas pela instituição e posterior extinção da correção monetária na apuração e cobrança do crédito tributário, mormente no processo de extinção. Releva, portanto, fazer um breve histórico dessa evolução, iniciando a partir do Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, que disciplinou a matéria nos seguintes termos:

*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.*

*Parágrafo único. A multa de mora será 30% (trinta por cento), reduzindo-se para 15% (quinze por cento) se o débito for pago até o último dia útil do mês calendário subsequente ao do seu vencimento.*

*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.*

*Art 4º - A correção monetária continuará a ser aplicada nos termos do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979, ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 2º deste Decreto-lei.*

*Art 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.*

*Art 6º - Para os fins dos artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.687, de 18 de julho de 1979, tomar-se-á o valor de que trata o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.699, de 16 de outubro de 1979.*

Como se percebe, havia previsão de incidência de multa de mora e de juros de mora, estes à razão de 1% ao mês, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, calculados sobre o valor originário do débito, que incluía a multa de ofício, conforme se depreende do exame do artigo terceiro. Registre-se, ainda, que sobre esses débitos incidia também correção monetária, instituída desde 1964, pela Lei nº 4.357, de 1964.

É interessante notar, inclusive, que o parágrafo único do art. 2º excluía, expressamente, a possibilidade de incidência dos juros sobre a multa de mora, o que seria desnecessário já que o art. 3º, ao se referir às parcelas dos débitos que não integram a base de cálculo dos juros se referia à multa de mora.

Várias outras normas foram editadas após esta versando a mesma matéria. O Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro, de 1987, manteve a incidência dos juros sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e, portanto, também sobre a multa de ofício, com o acréscimo de que o encargo passou a incidir sobre o débito atualizado monetariamente, a saber:

*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.*

Na seqüência, veio a Lei nº 7.738, de 09 de março, de 1989 que inovou ao restringir a aplicação dos juros de mora aos "tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda", atualizados monetariamente, retirando, assim, da sua base de cálculo as penalidades pecuniárias. Confira-se:



*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.*

*§ 1º A multa de mora será reduzida a quinze por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que deveria ter sido pago.*

*§ 2º O encargo de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n° 1.025, de 21 de outubro e 1969, será calculado sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.*

A Lei n° 7.799, de 10 de julho de 1989 tratou da questão e manteve a incidência de juros sobre os tributos e contribuições corrigidos monetariamente, tendo remetido sua aplicação à legislação pertinente, a saber:

*Art. 74. 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 vinte por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.*

*§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que deveria ter sido pago.*

Pouco tempo depois foi editada a Lei n° 8.218, de 29 de agosto de 1991, que novamente passou a prever a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, não mais à razão de 1% ao mês, mas com base na TRD, confira-se:

*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:*

*(...)*

O art. 3º da Lei n° 8.218, de 1991, contudo, teve vida curta, aplicando-se apenas no período de julho a dezembro de 1991, pois sobreveio a Lei n° 8.383, de 1991 que regulou a matéria, com vigência a partir 1º de janeiro de 1992. A nova lei previu a incidência de juros, agora à taxa de 1% ao mês, incidente sobre os tributos ou contribuições, corrigidos monetariamente, *verbis*:

*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.*

*§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.*

*§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.*

Veio então a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que deu início a um processo que culminaria com a eliminação da correção monetária dos débitos tributários ao determinar a apuração dos impostos e contribuições, a partir de 1º de janeiro de 1995, em Reais e não mais em Ufir, e alterou normas relativas aos juros de mora e à multa de mora com vistas a adaptar a legislação a essa nova realidade, a saber:

*Art. 5º Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores ocorrerem até 31 de dezembro de 1994, inclusive os que foram objeto de parcelamento, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para Real com base no valor desta fixado para o trimestre do pagamento.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica também às contribuições sociais arrecadadas pelo Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), relativas a períodos de competência anteriores a 1º de janeiro de 1995.*

*Art. 6º Os tributos e contribuições sociais, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, serão apurados em Reais.*

*(...)*

*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;*

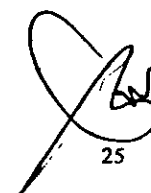
*II - multa de mora aplicada da seguinte forma:*

*a) dez por cento, se o pagamento se verificar no próprio mês do vencimento;*

*b) vinte por cento, quando o pagamento ocorrer no mês seguinte ao do vencimento;*

*c) trinta por cento, quando o pagamento for efetuado a partir do segundo mês subsequente ao do vencimento.*

*§ 1º Os juros de mora incidirão a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, e a multa de mora, a partir do primeiro dia após o vencimento do débito.*



25

*§ 2º O percentual dos juros de mora relativos ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado será de 1%.*

*§ 3º Em nenhuma hipótese os juros de mora previstos no inciso I, deste artigo, poderão ser inferiores à taxa de juros estabelecida no art. 161, § 1º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, no art. 59 da Lei nº 8.383, de 1991, e no art. 3º da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993.*

*§ 4º Os juros de mora de que trata o inciso I, deste artigo, serão aplicados também às contribuições sociais arrecadadas pelo INSS e aos débitos para com o patrimônio imobiliário, quando não recolhidos nos prazos previstos na legislação específica.*

*§ 5º Em relação aos débitos referidos no art. 5º desta lei incidirão, a partir de 1º de janeiro de 1995, juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração.*

*§ 6º O disposto no § 2º aplica-se, inclusive, às hipóteses de pagamento parcelado de tributos e contribuições sociais, previstos nesta lei.*

*§ 7º A Secretaria do Tesouro Nacional divulgará mensalmente a taxa a que se refere o inciso I deste artigo.*

*§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.522, de 19.7.2002)*

Uma primeira e importante mudança introduzida pela Lei nº 8.981, de 1995 é a de que, com a apuração dos tributos e contribuições em Reais, a partir de 1º de janeiro de 1995, os débitos tributários deixaram de ser corrigidos monetariamente. Ao mesmo tempo, a Lei cuidou para que, sobre esses débitos, passasse a incidir juros calculados, inicialmente, com base na taxa de captação pelo Tesouro Nacional da Dívida Mobiliária Federal e, logo em seguida, com base na Selic.

Os débitos em geral relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, contudo, continuaram sendo apurados e cobrados em Ufir, e convertidos para Reais apenas quando do pagamento, com base na Ufir vigente no trimestre em que este ocorresse. A partir de 1995, portanto, iniciou-se o processo de transição de um sistema com correção monetária dos débitos fiscais para um sistema sem correção monetária, no qual conviviam débitos apurados em Ufir, portanto, sujeitos a correção monetária e juros de 1% ao mês, inclusive sobre a multa de ofício, e débitos apurados em Reais, portanto, sem correção monetária, sujeitos a juros calculados com base na taxa Selic.

Pelo texto do artigo 8º da lei, contudo, os juros com base na taxa Selic seriam aplicados apenas sobre os tributos e contribuições arrecadados pela Secretaria da Receita Federal (*caput*), as contribuições arrecadadas pelo INSS e os débitos para com o patrimônio imobiliário.

Logo em seguida à edição da Lei nº 8.981, de 1985, porém, a Medida Provisória nº 1.110 de 30 de agosto de 1995, a qual, depois de muitas reedições, com várias alterações e acréscimos, foi convertida na Lei nº 10.522, de 2002, acrescentou ao art. 84 da lei o parágrafo oitavo, já incluído no texto transcrito acima, o qual ampliou a aplicação do disposto no artigo

*“aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.”*

Como já referido, a lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, definiu que os juros a que se refere o art. 84, I da Lei 8.981, de 1995, e em outros dispositivos legais, passariam a ser calculados com base na taxa Selic, conforme seu artigo 13, *verbis*:

*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.*

Quando da edição da Lei nº 9.430, de 1996, portanto, estava em vigor a regra contida na Lei nº 8.981, conforme acima apresentado, e que, sem considerar, por enquanto, o seu parágrafo oitavo, não previa a incidência de juros sobre a multa. Sobreveio então a Lei nº 9.430, de 1996, objeto da controvérsia, que disciplinou a matéria nos artigos 43, parágrafo único e 61, a seguir reproduzidos:

*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.*

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

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

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

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

*Art. 62. Os juros a que se referem o inciso III do art. 14 e o art. 16, ambos da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, serão calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês*

*subseqüente ao previsto para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos.*

*Parágrafo único. As quotas do imposto sobre a propriedade territorial rural a que se refere a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, serão acrescidas de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente àquele em que o contribuinte for notificado até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Que a lei prevê a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida isoladamente não se discute, dada a clareza cristalina do texto do artigo 43. A controvérsia é sobre a previsão legal de incidência dos juros sobre a multa exigida conjuntamente com o tributo e gira em torno do sentido e alcance da sentença "Débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".

É interessante notar que toda a legislação anterior que versou essa matéria referiu-se a débitos de qualquer natureza ou a tributos e contribuições, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral, inclusive multa de ofício, ou apenas sobre os tributos e contribuições, exclusive a multa de ofício. O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, por seu turno, adotou formato distinto ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, o que acabou suscitando a polêmica da qual nos ocupamos neste momento.

Sobre o mérito da questão, insta registrar, como início de discussão, que o verbete decorrente é desses que comportam diferentes significações, tais como advindo, originado, derivado, resultado, nascido, procedente, como se colhe dos dicionários e, portanto, a expressão débitos decorrentes de tributos e contribuições, do ponto de vista gramatical e etimológico, tanto poderia se referir aos próprios débitos do tributo ou contribuição como àqueles relacionados com eles, derivados deles, originado deles, como é o caso da multa pelo seu não pagamento, acepções nas quais, vale ressaltar, a legislação tributária já utilizou essa palavra em outros dispositivos, como demonstrarei mais adiante.

Vejo-me forçado, portanto, a divergir frontalmente da ilustre Conselheira da Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes, Sandra Faroni, que goza de merecido prestígio neste Conselho, quando afirma que a expressão em comento não incluiria a multa de ofício, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo. (Ac. 101-95469, de 26/04/2006 e Ac. 101-95802, de 19/10/2006). Com a devida vênia, não vislumbro nenhuma 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.

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, será aplicada 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.

Não é sem razão que os Regulamentos do Imposto de Renda de 1994 e o de 1999, para que não pairassem dúvidas sobre isso, dedicaram um dispositivo especificamente para esclarecer essa questão, senão vejamos.

*Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 - RIR/94:*

*Art. 985. O imposto que não for pago até a data do vencimento ficará sujeito à multa de mora de vinte por cento calculada sobre o valor do tributo atualizado monetariamente (Lei nº 8.383/91, art. 59).*

(...)

*§ 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. (sublinhei)*

*Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99:*

*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 nº 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. (sublinhei)*

Portanto, não só não há possibilidade de incidência de multa de mora sobre a multa de ofício, como não há de incidência da multa de mora sobre os tributos e contribuições que serviram de base de cálculo para a multa de ofício, muito embora, neste último caso, o texto da lei, se examinado apenas no seu aspecto gramatical, diga o contrário. É dizer, o argumento de que o *caput* do artigo não inclui a multa de ofício porque se assim o fizesse

haveria contradição com a parte final do mesmo artigo não é válido porque, como se vê, a exclusão da multa de ofício não resolveria essa contradição, pois, como vimos, a se interpretar o dispositivo pelo seu aspecto estritamente gramatical, seríamos forçados a concluir que a Lei nº 9.430, de 1996 prevê a dupla incidência da multa de ofício e da multa de mora sobre o mesmo débito.

E nem se diga que o *caput* do artigo, ao se referir a tributos e contribuições, quis alcançar apenas os débitos que não serviram de base para a multa de ofício, pois essa afirmação levaria à conclusão de que o art. 61 da lei não prevê a incidência de juros sobre os tributos lançados de ofício com multa proporcional. Aliás, como pode ser facilmente verificado com o reexame dos textos legais reproduzidos nesta análise, todos os dispositivos legais que tratam da incidência da multa de mora teriam essa mesma impropriedade, mas isso nunca impediu que se os interpretasse corretamente entendendo que os juros incidem sobre os débitos lançados de ofício, o que se fez sempre superando as deficiências da linguagem com a apreciação científica e sistemática do texto.

Sendo assim, se é legítimo concluir que os débitos de tributos e contribuições que serviram de base para o lançamento de ofício integram o *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, sobre eles incide juros de mora, mesmo sabendo da impossibilidade de incidência de multa de mora sobre esses débitos, não há qualquer razão para não se admitir, sob o argumento da impropriedade gramatical, que a multa de ofício também integra o dispositivo e, portanto, que sobre ela incida juros de mora, pois as situações são absolutamente idênticas.

É de se concluir, assim, que o que se tem neste caso é um exemplo claro de uma impropriedade gramatical, decorrência natural das limitações lingüísticas e da forma peculiar do processo legislativo, o que por si só desautoriza a pressa em se eleger como “correta” a interpretação que harmonize gramaticalmente o texto, o que, como se viu, neste caso, nem isso se consegue.

É certo, contudo, que a simples demonstração da possibilidade de a multa de ofício integrar o *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não significa necessariamente que assim seja. É preciso um esforço adicional de análise para afirmar a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Seguindo a recomendação de Carlos Maximiliano, procurei identificar o uso do termo decorrente em outras normas relativas a tributos e contribuições com a aceção de débitos derivados, relacionados com tributos e contribuições, e não tive dificuldade em encontrar. O próprio art. 5º da Lei nº 8.981, de 1995, já reproduzido acima, refere-se aos débitos decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, texto que foi reproduzido pelo artigo 29 da Lei nº 10.522, de 2002, introduzido pela Medida Provisória nº 1.542, de 18/12/1996 (e não MP nº 1.621-31, de 13 de janeiro de 1998, como referido em alguns votos). Confira-se:

*Art. 29. 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 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*

*§ 1o A partir de 1o de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.*

*§ 2o Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.*

*§ 3o Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1o da Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, 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 de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.*

Ora, embora o dispositivo se refira a débitos decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, claramente quer se referir também à multa de ofício e a outros encargos incidentes sobre o valor do tributo ou, do contrário, seríamos forçados a concluir que essas penalidades não seriam convertidas para Reais quando do seu pagamento, nas hipóteses do art. 5º da Lei nº 8.981, de 1995, e os débitos não pagos ou parcelados não seriam convertidos para Reais em 1º de janeiro de 1997.

Já o art 30 da mesma Lei prevê a incidência de juros calculados com base na taxa Selic sobre os débitos referidos no art. 29. Ora, ou bem os débitos decorrentes de contribuições incluem as penalidades e há a incidência de juros sobre estas, ou bem não incluem e não haveria norma determinando a conversão para Reais dos débitos relativos a essas parcelas. Não tenho dúvidas, portanto, de que a primeira opção é a que melhor traduz o sentido e alcance da norma e, neste caso, se verifica situação semelhante à de que se cuida neste processo.

É interessante notar, a propósito, que ambos os artigos 29 e 30 da Lei nº 10.522, de 2002, foram introduzidas no nosso ordenamento em dezembro de 1996, com poucos dias de diferença da aprovação da Lei nº 9.430, de 1996.

Nessa mesma linha de raciocínio, a recente Lei nº 10.547, de 2007, que criou a Receita Federal do Brasil se refere a “dívida ativa decorrente de contribuições” no contexto em que, evidentemente, se referia à contribuição e seus acréscimos, inclusive multa, como nos §§ 1º e 2º do art. 16, *verbis*:

*Art. 16. A partir do 1º (primeiro) dia do 2º (segundo) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o débito original e seus acréscimos legais, além de outras multas previstas em lei, relativos às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei, constituem dívida ativa da União.*

*§ 1º A partir do 1º (primeiro) dia do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o disposto no caput deste artigo se estende à dívida ativa do Instituto Nacional do Seguro Social*



*- INSS e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE decorrente das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei.*

*§ 2º Aplica-se à arrecadação da dívida ativa decorrente das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei o disposto no § 1º daquele artigo. (sublinhei)*

Note-se que o *caput* do artigo, ao se referir aos débitos que passam a ser Dívida Ativa da União - DAU, menciona textualmente a contribuição e os acréscimos legais; já nos parágrafos, quando trata da transferência da dívida ativa do INSS e do FNDE, menciona apenas aquela decorrente das contribuições, o que, necessariamente, inclui todos os acréscimos ou, de outro modo, a lei estaria transferindo para a DAU apenas parte da dívida, o que não faz sentido. Situação semelhante se vê no § 2º, ao determinar este que a dívida ativa decorrente das contribuições referidas no artigo 2º da lei será destinada ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social.

Enfim, como se pode ver, a palavra decorrente não apenas pode ser utilizada no sentido de derivar, estar relacionado a, advir de, como efetivamente foi utilizada com essa acepção em outras situações semelhantes a que se tem no art. 61, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1996.

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.

Merece alguns comentários, também, o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/1998, que da interpretação do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 e da Medida Provisória nº 1.621, convertida na Lei nº 10.522, de 2002, concluiu pela incidência, a partir de 1º de janeiro de 1997, de juros sobre a multa em relação aos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram antes de 31/12/1994 e posteriores a 1º de janeiro de 1997, a saber:

*3 (...) Assim, desde 01/01/1997, as multa de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de 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 do pagamento, desde que estejam associados a:*

*a) fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97;*

*b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31/12/1994, se não tiverem sido objeto de parcelamento até 31/08/1995.*

Esse parecer, como transparece claro de seu exame cuidadoso, limita-se a interpretar o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e os artigos 29 e 30 da Medida Provisória nº 1.621, e, ainda, o art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, para concluir que quanto aos débitos relativos a fatos geradores ocorridos nos anos de 1995 e 1996, somente havia previsão legal de incidência de juros de mora sobre o valor dos tributos e contribuições, e que em relação aos períodos anteriores e posteriores a estes, há previsão legal de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Verifico, entretanto, que o Parecer deixou de considerar o § 8º da Lei nº 8.981, de 1995, introduzido pela Medida Provisória nº 1.110, de 30 de agosto de 1995, a conhecida Medida Provisória do CADIN que, após várias e sucessivas reedições, com acréscimos e alterações, veio a ser convertida na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e que estendeu o disposto no artigo 84 da Lei nº 8.981, de 1995 “aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.”

Ora, se o referido dispositivo previa a incidência de juros de mora apenas sobre os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, às contribuições arrecadadas pelo INSS e para com o patrimônio da União, com o parágrafo 8º os juros passariam a incidir sobre todos os débitos mencionados no dispositivo que, por certo, incluem as multas de ofício, conforme se pode extrair da análise das normas que tratam da Dívida Ativa da União e de sua administração e cobrança, a saber:

*Lei nº 6.840, de 22 de setembro de 1980:*

*Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.*

*§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.*

*§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.*

*§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.*

*§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.*

*Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:*

*Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).*

*§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).*

*§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).*

Vale ressaltar que em todas as reedições posteriores da Medida Provisória em questão, inclusive após a Lei nº 9.430, de 1996, o mesmo dispositivo foi repetido, até ser finalmente convertida a Medida Provisória na Lei nº 10.522, de 2002 e o dispositivo em questão ter se transformado no artigo 17 dessa lei.



34

Note-se que, do ponto de vista gramatical, dizer que algo “aplica-se aos demais créditos” não significa outra coisa senão que se aplica a todos os créditos sobre os quais não se aplicava antes, o que, no contexto que estamos tratando, significa que a os juros com base na taxa Selic incidiria sobre todos os créditos, inclusive os juros de mora. É claro, por tudo o que foi dito até aqui, que há sempre a possibilidade de que a leitura estritamente gramatical não seja suficiente para se extrair do texto da lei o seu conteúdo normativo; que apesar de as palavras denotarem um certo significado, o sentido da norma pode ser outro. Mas, para tanto, é preciso demonstrar, a exemplo do que procurei fazer ao longo de toda esta análise, que esse sentido que se pretende dar é o que melhor harmoniza o sistema de normas, apesar da leitura gramatical apontar noutra direção.

De minha parte, considerando o contexto em que a norma foi editada, durante uma transição que se fazia do sistema com correção monetária para um sistema sem indexação, quando se verifica uma inequívoca tendência a se passar a aplicar juros Selic sobre os débitos em geral, não corrigidos monetariamente, não vislumbro como uma interpretação mais restritiva deva prevalecer.

Diante disso, não vejo como se pretender uma interpretação do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996 que restrinja a incidência dos juros de mora aos tributos e contribuições relativos a fatos geradores a partir de 1997, atribuindo ao vocábulo decorrente a acepção mais restritiva, quando a mesma lei prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício exigida isoladamente, e na mesma época que editada a lei em questão foi editada medida provisória prevendo a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir de 1997 sobre débitos em geral, relativos a fatos geradores anteriores a 1994; quando norma em vigor estendia a incidência dos juros Selic aos demais créditos da Fazenda Nacional; e, ainda, quando o parágrafo 8º do art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, introduzido pela Medida Provisória nº 1.110, de 30 de agosto de 1995 já estendia a todos os demais débitos da Fazenda Nacional o disposto no referido artigo que, entre outras coisas, previa a incidência de juros com base na taxa de captação da Dívida Mobiliária Federal Interna e, posteriormente, com base na Selic.

Concluo, assim, no sentido de que há previsão legal para a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício exigida isolada ou juntamente com impostos ou contribuições, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

Sala das Sessões - DF, em 10 de setembro de 2008

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA