



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

Processo nº 11444.000350/2007-58
Recurso nº 916.778 Voluntário
Acórdão nº **3403-01.619 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de maio de 2012
Matéria IPI
Recorrente ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/07/2002 a 31/07/2006

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

I - Segundo as disposições legais e regulamentares, o princípio constitucional da não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados é efetivado pela atribuição de créditos do imposto pago na entrada de produtos no estabelecimento industrial, para ser abatido do valor devido, por ele apurado, pelas saídas tributadas, em determinado período de apuração.

II - A regra da autonomia dos estabelecimentos, para fins de cumprimento da obrigação tributária, ainda que pertencentes à mesma pessoa jurídica, é cânone da legislação de regência do IPI.

III - O aproveitamento de saldos credores de IPI, seja para ressarcimento, seja para compensação, deve observar, não só a legislação, como também o regramento baixado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob pena de sua invalidade.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. PREVISÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA.

Não existe amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: 1) por maioria de votos, negar provimento quanto à possibilidade de

transferência de créditos do IPI entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Raquel Motta Brandão Minatel, que reconheceram este direito até o advento da Lei nº 10.637/2002; e 2) por unanimidade de votos, dar provimento para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Sustentou pela recorrente o Dr. Daniel Souza Santiago da Silva. OAB/BA nº 16.759.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Liduína Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Marcos Tranches Ortiz e Raquel Motta Brandão Minatel.

Relatório

Cuida-se de auto de infração de IPI lavrado em decorrência da transferência de créditos básicos (saldos credores) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, mediante emissão de nota fiscal e registro no livro de apuração respectivo, o que, segundo a fiscalização, careceria de respaldo legal.

Em impugnação o contribuinte argumenta que os créditos básicos ensejadores dos saldos transferidos são regulares e legítimos; que dita transferência se realizou entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica; que o princípio da não cumulatividade, na CF/88, estabelece a forma de apuração por contribuinte; que contribuinte do IPI, conforme disposto em lei, seria a pessoa jurídica; que o princípio da autonomia teria o escopo de facilitar o controle e a administração do imposto, não interferindo no direito à compensação dos débitos e créditos entre os estabelecimentos; que a pessoa jurídica é uma, sendo que todos os estabelecimentos fazem parte dela; que a jurisprudência administrativa respalda sua pretensão; que é incabível a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício aplicada.

A DRJ Ribeirão Preto/SP julgou a impugnação improcedente, em decisão cuja ementa restou assim redigida:

“GLOSA DE CRÉDITO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS

O IPI é regido pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos, e por consequência, é obrigação de cada estabelecimento comprovar a legitimidade e legalidade dos créditos recebidos em transferência, e utilizados para compensar débitos do imposto.

INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais.”

Em recurso voluntário, com alguma variação de estilo, o contribuinte repete as alegações já deduzidas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário, do ponto de vista formal, atende aos requisitos para sua admissibilidade, devendo ser conhecido.

Fixar-me-ei, na prolação deste voto, às premissas adotadas pelo contribuinte no resguardo de sua tese.

Segundo a defesa, o art. 153, § 3º, II da CF/88, ao instituir o princípio da não cumulatividade para o IPI, estabeleceu que o crédito decorrente das operações anteriores, efetuadas pelo contribuinte, deveria ser compensado com o débito decorrente das operações posteriores.

Nesta esteira, digo eu, o art. 121, parágrafo único, I do Código Tributário Nacional define contribuinte como aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, sendo que os arts. 46, II e 51, parágrafo único, II, do mesmo diploma, dispõem que o IPI tem como gerador, no que interessa ao caso dos autos, a saída do estabelecimento industrial.

A Lei nº 4.502/64, matriz legal do IPI, por seu turno, quando trata da apuração, do pagamento e especifica os contribuintes da exação, a todo tempo se refere aos estabelecimentos industriais, senão vejamos, a título exemplificativo:

“Art . 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

(...)

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

(...)

Art . 34. É contribuinte do Imposto do Consumo toda pessoa natural ou jurídica de direito público ou privado que, por sujeição direta ou por substituição, seja obrigada ao pagamento do tributo.

Art . 35. São obrigados ao pagamento do imposto

I - como contribuinte originário:

a) o produtor, inclusive os que lhe são equiparados pelo art. 4º - com relação aos produtos tributados que real ou ficticiamente, saírem de seu estabelecimento observadas as exceções previstas nas alíneas " a " e " b " do inciso II do art. 5º." (grifado)

Pela leitura dos dispositivos referidos, concluo que, diversamente do que afirma o recorrente, o contribuinte do IPI não é a pessoa jurídica, como um todo, mas sim, cada um dos estabelecimentos produtores que o compõem, mesmo porque a pessoa jurídica pode possuir estabelecimentos que não são contribuintes do imposto, como ocorre com aqueles exclusivamente comerciais, que a lei ou regulamento não equipara a industrial.

Como bem asseverado pelo recorrente, a pessoa jurídica é única e todos os estabelecimentos fazem parte de sua composição, o que corrobora o raciocínio que são realidades jurídicas distintas, não se confundindo o estabelecimento com a pessoa jurídica.

Quanto à autonomia dos estabelecimentos, tenho que é vetor central de toda a legislação que rege o imposto, pois, como já asseverado, a figura do estabelecimento industrial é nela referida com frequência, inclusive prevendo a própria Lei nº 4.502/64 que é vedada a centralização da emissão e escrituração do documentário fiscal, devendo cada estabelecimento possuir o seu, como se verifica dos seus arts. 47, 50 e 57, *verbis*:

"Art. 47. É obrigatória a emissão de nota-fiscal em tôdas as operações tributáveis que importem em saídas de produtos tributados ou isentos dos estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos comerciais atacadistas, e ainda nas operações referidas nas alíneas a e b do inciso II do art. 5º. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

Art . 50. omissis.

§ 4º Cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, depósito, agência ou representação da mesma pessoa, terá o seu talonário próprio.

Art . 57. Cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, depósito, agência ou representante, terá escrituração fiscal própria, vedada a sua centralização, inclusive no estabelecimento matriz.

§ 1º Os livros e os documentos que servirem de base à sua escrituração serão conservados nos próprios estabelecimentos, para serem exibidos à fiscalização quando exigidos, durante o prazo de cinco anos ou até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, se esta verificar-se em prazo maior.

§ 2º Nos casos de transferência de firma ou de local, feitas as necessárias anotações, continuarão a ser usados os mesmos livros fiscais, salvo motivo especial que aconselhe o seu cancelamento e a exigência de novos, a critério do fisco.

§ 3º O prazo previsto no parágrafo 1º, dêste artigo, interrompe-se por qualquer exigência fiscal, relacionada com as operações a que se refiram os livros ou documentos, ou com os créditos tributários deles decorrentes."

Desta forma, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, vigente por ocasião de grande parcela dos fatos, não inova o ordenamento, senão reafirma o corolário da lei, quando, em seu art. 518, III e IV, prevê que os estabelecimentos – assim entendidos em sua delimitação, os prédios em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, neles compreendidos, unicamente, as dependências internas, galpões e áreas contínuas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas, em que sejam, normalmente, executadas operações industriais, comerciais ou de outra

natureza – são autônomos para efeito de cumprimento da obrigação tributária, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa jurídica.

É certo que a autonomia dos estabelecimentos é mitigada em certas situações, porém, em todos os casos há expressa previsão legal ou normativa, concretizando-se a transferência creditória pela emissão de nota fiscal, nos termos do art. 333, XIV do RIPI/02.

Consoante esclarecimento de Waldemar de Oliveira¹, todas as hipóteses de transferência de créditos básicos encontravam-se arroladas nas INs SRF 210/02 (art. 14), 460/04 (art. 16) e 600/05 (art. 16), vigentes por ocasião da ocorrência dos fatos discutidos.

No caso vertente, cuja autuação alcança a transferência de simples créditos básicos, não há possibilidade de enquadrá-la em qualquer das situações, pelo que se deduz que carece de respaldo legal para sua realização, como averbado no lançamento.

Respeitante ao seu direito de ressarcimento, há que registrar que o mesmo lhe é garantido, nos moldes estabelecidos pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99 e normatizado pela IN SRF 33/99, o mesmo valendo para a compensação, tal como sistematizada pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96 e correspondentes instruções normativas.

Assim, a forma correta de aproveitamento do saldo credor de IPI apurado em um estabelecimento para abatimento do saldo devedor apurado em outro, da mesma pessoa jurídica, é através do procedimento da compensação, e não pela transferência direta de crédito, por meio de nota fiscal, e abatimento na conta gráfica do outro estabelecimento, como procedeu o contribuinte.

Esta, aliás, a inteligência do acórdão 204-03.200, julgado em 08/05/2008, de lavra da Conselheira Nayra Bastos Manatta, colacionado pelo próprio recorrente, cuja ementa sintetiza que “*com a entrada em vigor do art. 11 da Lei nº 9.779/99, o saldo credor de IPI, apurado ao final de cada trimestre calendário, pode ser utilizado para quitar, em procedimento de compensação, qualquer débito da mesma pessoa jurídica, inclusive o IPI devido por outro estabelecimento da mesma empresa.*”

Por derradeiro, respeitante à não incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, valho-me, nesta parte, do entendimento externado pelo Cons. Antônio Zomer, no acórdão nº 202-16.397, de 14 de junho de 2005, cujo excerto reproduzo e adoto como fundamento da presente decisão:

“A questão da cobrança de juros sobre a multa proporcional, lançada conjuntamente com o tributo ou contribuição foi objeto de estudo por parte da Secretaria da Receita Federal, que exarou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, em que se concluiu o seguinte:

“3. (...) Assim, desde 01.01.97, as multas 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 associadas a:

¹ Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544, de 26/12/02) anotado, comentado e atualizado até 25/07/2004. Resenha - Gráfica Editora e Distribuidora de Livros, São Paulo: 2004, pág. 332

- a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;
- b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95”.

A conclusão acima foi extraída da interpretação dada ao art. 61 e § 3º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, e nos arts. 29 e 30 da Medida Provisória nº 1.621-31, de 13/01/98, que deu origem à Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Esses dispositivos têm a seguinte redação:

Lei nº 9.430/96:

“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.

.....” (g.n.)

Lei nº 10.522/2002 (MP nº 1621-31/98):

“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.” (g.n.)

Não me parece que a palavra “débitos” utilizada pelo caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 está a contemplar o principal e a multa de ofício. Com efeito, se assim fosse, esse dispositivo estaria a amparar a cobrança da multa de mora sobre a multa de ofício, pois que, taxativamente, prega que “Os débitos para com a União, [...] serão acrescidos de multa de mora.

Assim, não vejo como o § 3º do referido artigo possa embasar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, porque não é dado à autoridade administrativa aplicar um dispositivo legal apenas em parte. A se entender que o termo “débitos” encampa o principal e a multa de ofício, não se pode fazer incidir a multa de mora, disposta no caput, sobre o principal e os juros de mora, tratados no § 3º sobre o principal e a multa de ofício.

Como ensina o mestre Gilberto Ulhôa Canto, em trecho já transcrito neste voto, um erro grave que se comete com lastimável frequência no trato das questões tributárias é buscar na Lei uma amplitude de aplicação que do seu teor não se infere. Esta é a situação do Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, que buscou dar ao caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 uma abrangência que ele não tem.

Por outro lado, o art. 29 da MP nº 1621-31/98, embora utilize a expressão “débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições”, que abarca o principal e a multa de ofício, restringe a sua aplicação ao acrescentar: “constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994”.

De fato, esta restrição à aplicabilidade desse dispositivo é extraída do próprio Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, conforme consta do seu item 3, b, quanto assevera:

“Assim, desde 01.01.97, as multas 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, [...] desde que estejam associadas a [...] fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94.”

Como se vê, o caput do art. 29 da MP nº 1.621-31/98 não prescreveu a incidência dos juros de mora, pela Taxa Selic, sobre as multas de ofício decorrentes de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997.

Esta abrangência tampouco pode ser encontrada no parágrafo 1º do referido dispositivo legal, que apenas regula a constituição dos créditos tributários tratados no caput a partir de 01/01/1997, ou seja, trata do lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 31/12/1994. Reforça este entendimento a expressão “constituídos ou não” inserida no caput do art. 29, quando determina a conversão de UFIR para Real.

De igual forma, os demais parágrafos do art. 29 não trataram dos fatos geradores posteriores a 01/01/1997, até porque, como esclarece o Manual de Redação da Presidência da República (2ª edição, revista e atualizada. Brasília, 2002):

“Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, a imediata divisão de um artigo, ou, como anotado por Arthur Marinho, “(...) parágrafo sempre foi,

*numa lei, disposição secundária de um artigo em que se explica ou modifica a disposição principal”.*²

Assim, o art. 30 da Lei nº 10.522/2002 (originada da MP nº 1.621), ao determinar a incidência de juros de mora equivalentes à taxa Selic sobre os débitos de qualquer natureza tratados no art. 29 da mesma lei, não pode alcançar as multas de ofício proporcionais a tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01/01/1997.

O entendimento de que os artigos 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002 prescrevem a cobrança de juros de mora, calculados com base na Taxa Selic, sobre as multas de ofício decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram até 31/12/1994 pode ser conferido no Acórdão nº 101-94.931, de 14/04/2005, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, sintetizado na seguinte ementa:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – Compete aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância.

CSLL – ANISTIA – EFEITOS DE PAGAMENTO A MENOR – O pagamento insuficiente, na hipótese de opção pelo pagamento integral, implicará na exigibilidade da parcela não paga com os acréscimos legais incidentes na sua totalidade.

CSLL - ANISTIA. MULTA POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA NORMAS TRIBUTÁRIAS. APLICAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. *O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela legislação então vigente sujeitando-se à incidência de juros de mora o recolhimento, fora do prazo legal, de multa por lançamento de ofício referente a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994. Nos termos do artigo 106, inciso II, “c”, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, sendo devidos os juros de mora previstos pela legislação de regência em razão de sua natureza remuneratória.” (grifei)*

Cabe aqui investigar, então, qual o fundamento legal do Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, para concluir, no seu item 3, a, que:

“[...] desde 01.01.97, as multas 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, [...] desde que estejam associadas a [...] fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97.”

Da leitura dos dispositivos legais que disciplinaram a cobrança dos juros de mora de forma diferente do estatuído no art. 161 do CTN, depreende-se claramente que os legisladores definiram, como base de incidência desse encargo, primeiramente, os “tributos e contribuições”, conforme se pode conferir nas Leis nºs 8.383/1991, art. 59 e 8.981/1995, art. 84.

Posteriormente, a Lei nº 9.430, de 1996, utilizou a expressão “**débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições**” e a MP nº 1.621-31, de 13/01/1998, ampliou a expressão para “**débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União**”.

² MARINHO, Arthur de Sousa. Sentença de 29 de setembro de 1944, in *Revista de direito administrativo*, vol. I, p. 227 (229).

Cf. também PINHEIRO, Hesio Fernandes. *Técnica legislativa*, 1962. p. 100.

Da análise mais acurada do citado parecer, constata-se que ele decorre do pedido de homologação do Parecer nº 01, de 16/02/98, elaborado pela DISIT/SRRF/10ª RF que, a par da expressão utilizada pela Lei nº 9.430/96, assim se manifestou em seu item 4:

“4. Vale acrescentar, ainda, que a Lei nº 9.430, de 27/12/96, ao tratar de multas e juros, prescreve em seu art. 61:

“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.”

4.1 Entendendo-se “débitos decorrentes de tributos e contribuições” como “débitos vinculados a tributos e contribuições”, as multas de ofício **estariam sendo consideradas**, e não somente os “débitos correspondentes a tributos e contribuições”. Tal entendimento é reforçado pelo art. 43 da mesma Lei, que permite a formalização da exigência de crédito tributário referente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente, e autoriza, em seu parágrafo único, a incidência de juros de mora – calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia, SELIC, para títulos federais – sobre o crédito, assim constituído, e não pago no respectivo vencimento, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”

Veja-se que o parecerista da DISIT/SRRF/10ª RF não afirmou, taxativamente, que os juros de mora incidem sobre as multas de ofício lançadas sobre fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, apenas levantada a hipótese de que elas “estariam sendo consideradas” no termo “**débitos decorrentes de tributos e contribuições**”, se se entendesse esta expressão como “**débitos vinculados a tributos e contribuições**”.

Tanto é assim, que a ementa desse parecer prescreve a incidência dos juros somente sobre as multas decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, estando redigida nos seguintes termos:

“A partir de 01/01/1997, incidem 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 um por cento no mês de pagamento, sobre tributos, contribuições e multas de ofício, administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/94, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31/08/95 (art. 29 da atual Medida Provisória nº 1.621-31, de 13/01/98).”

O Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, ao homologar o Parecer da DISIT/SRRF/10ª RF, afirma, em seu item 2:

“2. O referido Parecer conclui, com base no disposto nos arts. 29 e 30 da Medida Provisória nº 1.621-31, de 13.01.98, no art. 84 da Lei nº 8.981/95 e no art. 13 da Lei nº 9.065/95, que as multas de ofício, associadas a fatos geradores ocorridos até 31.12.94, que não tenham sido objeto de parcelamento requerido até 31.08.95, estão sujeitas à incidência de juros de mora, se recolhidas em atraso. Conclui, igualmente, com apoio no art. 61 e seu parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96, que, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97, incidirão juros moratórios sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições – inclusive, pois, os relativos às multas de ofício - não pagos nos respectivos vencimentos.”

Com a devida vênia, não encontro no Parecer nº 01, de 16/02/98, exarado pela DISIT/SRRF/10ª RF, a conclusão homologada pelo Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de que os juros de mora, calculados com base na Taxa SELIC, incidem sobre as multas de ofício associadas a fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997.

Não há dúvida, porém, que aquele Parecer reconhece que esses juros são aplicáveis nos casos de constituição de crédito tributário relativo à multa de ofício ou de mora, ou a juros de mora, de forma isolada ou conjuntamente, nos termos da expressa previsão legal disposta no art. 43 da Lei nº 9.430/96 da seguinte forma:

“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.”

Entretanto, esta previsão não pode justificar a interpretação ampliada dos demais dispositivos, com o fim de incluir na previsão legal aquilo que a lei não regulou.

Assim, após acurada análise dos dispositivos legais que trataram da incidência de juros de mora sobre os débitos para com a União de maneira diferente do disposto no art. 161 do CTN, concluo pela improcedência da cobrança deste encargo, com base na Taxa Selic, sobre as multas de ofício lançadas sobre tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01/01/1997.

Restaria, por derradeiro, a possibilidade de aplicação, sobre as multas de ofício não pagas no vencimento, dos juros previstos no art. 161 do Código Tributário Nacional, que assim 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.”

Entretanto, nem aqui a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício encontra guarida. Isto porque a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o

*termo **crédito** nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo, pois se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o **crédito**. Se a multa de ofício está contida no termo **crédito**, de que penalidade estaria tratando a parte final do art. 161 do CTN?*

A conclusão a que chego, mais uma vez, é que o CTN também não buscou regular a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício. (...)” (destaques no original)

Pelas razões estampadas, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

Robson José Bayerl