



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n°	11516.003476/2005-21
Recurso n°	155.629 Voluntário
Matéria	IRF - Ano(s): 2001 e 2002
Acórdão n°	104-22.508
Sessão de	13 de junho 2007
Recorrente	ORGANIZAÇÕES GOLDEN BINGOS S.A COMERCIAL E ADMINISTRADORA DE BINGOS.
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco nos artigos 10 e 59 do Decreto n° 70.235, de 1972 e não identificado nenhum outro vício substancial, não há que se falar em nulidade do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem ou do documento que formalizou a exigência fiscal.

PAF - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - REQUISITOS - NULIDADE - INOCORRÊNCIA - A decisão de primeira instância deverá conter relatório resumido do processo, fundamentos legais e conclusão, devendo referir-se, expressamente, às razões de defesa suscitadas pelo impugnante. Não há falar em nulidade da decisão de primeira instância que atende a esses requisitos.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - EXAME DA LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula 1° CC n° 2, DOU 26, 27 e 28/06/2006).

JUROS MORATÓRIOS - SELIC - A partir de 1° de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula 1° CC n° 4, publicada no DOU, Seção 1, de 26, 27 e 28/06/2006).

Handwritten signature

JUROS SOBRE MULTA - CONHECIMENTO - A matéria relativa à incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente integra o lançamento e deve ser conhecida por este colegiado.

IRRF - APOSTAS - PRÊMIOS EM DINHEIRO - Estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte os rendimentos decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos como produtos de apostas em loterias, concursos desportivos em geral e sorteios de qualquer espécie.

BINGOS - CARACTERIZAÇÃO - SORTEIO - **INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA - BASE DE CÁLCULO -** O jogo de bingo é modalidade de sorteio e não de loteria e está sujeito à incidência do imposto de renda na fonte sobre a totalidade dos prêmios.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ORGANIZAÇÕES GOLDEN BINGOS S.A COMERCIAL E ADMINISTRADORA DE BINGOS.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de não conhecimento da matéria relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator) e Remis Almeida Estol e, por unanimidade de votos, as demais preliminares. 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 Renato Coelho Borelli (Suplente convocado), Gustavo Lian Haddad, Marcelo Neeser Nogueira Reis e Remis Almeida Estol, que proviam parcialmente o recurso para excluir da exigência os juros incidentes sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor quanto à preliminar de não conhecimento da matéria relativa aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício o Conselheiro Gustavo Lian Haddad, que também fará declaração de voto sobre o mérito desta matéria.



MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


GUSTAVO LIAN HADDAD

Redator-designado

FORMALIZADO EM: 12 DEZ 2007

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

Relatório

Contra ORGANIZAÇÕES GOLDEN BINGOS S.A., COMERCIAL E ADMINSTRADORA DE BINGOS foi lavrado o auto de infração de fls. 294/323 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 284/293 para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF no valor de R\$ 3.564.124,84, acrescido de multa proporcional de R\$ 2.673.093,23 e juros de mora, calculados até 30/11/2005, de R\$ 2.313.609,21.

Infração

A infração está assim descrita no auto de infração:

OUTROS RENDIMENTO – PRÊMIOS E SORTEIOS EM GERAL – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRF SOBRE PRÊMIOS E SORTEIOS EM GERAL (EM DINHEIRO) – (e recolhimentos) a menor do Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos de prêmios em dinheiro, obtidos por pessoas físicas em sorteios de Bingos Permanentes, realizados nas instalações da contribuinte, retenções essas que a fiscalizada realizou erroneamente sobre o valor do “lucro diário” de cada jogador/cliente, e não sobre o valor bruto dos prêmios pagos aos ganhadores, contrariando a legislação vigente, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal – IRRF, que faz parte integrante e indivisível deste Auto de Infração.

Impugnação

A Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 325/347 com as alegações e argumentos a seguir resumidos.

Queixa-se do fato de o Agente Fiscal não ter considerado como hábeis e idôneos os documentos apresentados pela impugnante, quais sejam, os que compõem o Livro de Atas de Lucro e ter utilizado esses mesmos documentos como base para o lançamento tributário, motivo pelo qual requer, preliminarmente, o cancelamento do Auto de Infração, “*uma vez que caracterizada a falta de liquidez dos valores exigidos*” (folhas 327 e 328).

Argumenta que, diante da desconsideração dos registros por ela apresentados à autoridade fiscal, deveria ter sido promovido o arbitramento do seu lucro, com a utilização das regras próprias desse instituto, conforme legislação que menciona, medida esta que, por não ter sido adotada no presente processo, eivaria de nulidade insanável o Auto de Infração

Alega que não existe norma legal específica dispendo sobre a tributação dos prêmios distribuídos pelos Bingos, pelo Imposto sobre a Renda, seja ele Retido na Fonte ou não, no sentido de se construir a Hipótese de Incidência Tributária e argumenta no sentido de não ser possível o uso da analogia para fins de estender a estes entes o mesmo tratamento tributário dado, por exemplo, às loterias, o que ofenderia os princípios tributários da estrita legalidade e da tipicidade cerrada.

Afirma que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que serviu de base para o início do procedimento de ofício em 19/07/2005, só fazia menção à fiscalização do IRPJ relativo aos anos de 2001 e 2002, e que apenas em 22/12/2005 - seis dias antes da lavratura do

auto de infração - é que foi cientificada do MPF-Complementar que estendia a fiscalização para o IRRF de 2001 e 2002. Sustenta que tal medida fere o princípio do devido processo legal e que, portanto, o auto de infração deve ser anulado. Faz menção ao Parecer PGFN/CAT/n.º 1649/2003, lavrado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e referendado pelo Ministro da Fazenda, segundo o qual está afirmada a competência dos Conselhos de Contribuintes para apreciar se o acesso às informações, no âmbito do processo administrativo, foi efetuado com observância do devido processo legal.

Quanto ao mérito, defende a tese de que o inciso I do artigo 676 do RIR/1999, ao definir que o IRRF incide sobre "os lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em loterias", não pode ter seus limites alargados para fins de alcançar aquilo que não é, efetivamente, lucro. Afirma que *"a lei não possui palavras inúteis; que se o legislador utilizou-se expressamente do termo jurídico LUCRO para tributar os prêmios de loterias, é imprescindível um apurado exame do conteúdo jurídico-conceitual da palavra "LUCRO", para não confundi-lo com receita bruta, receita líquida, receita operacional, ou qualquer outro conceito; que, como exemplo, para ter direito a um prêmio de R\$ 100,00, o jogador despendeu a quantia de R\$ 10,00 e obteve um acréscimo patrimonial de R\$ 90,00 e, portanto, o valor passível de tributação pelo IR/Fonte seria de R\$ 90,00, e não de R\$ 100,00."* Menciona decisões dos Conselhos de Contribuintes e a Decisão de Consulta COSIT nº 15/2000.

Afirma que os atos administrativos mencionados pela autoridade fiscal em seu relatório - Parecer COSIT n.º 02, de 30/03/2001, artigo 6.º da Instrução Normativa n.º 15, de 06/02/2001, e Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte 2001 (MAFON 2001) - ferem o princípio da legalidade, ao disporem de modo diverso do posto expressamente pelo artigo 676 do RIR/1999.

Especificamente quanto ao Parecer COSIT nº 02/2001, sustenta que este ato administrativo afronta diretamente o artigo 45 do Decreto n.º 981, de 11/11/1993, ao dispor, contrariamente ao ato presidencial, que a atividade de bingo não é uma modalidade lotérica. Defende que se considera loteria, independentemente de sua denominação, todo jogo ou aposta para a obtenção de um prêmio em dinheiro ou em bens de outra natureza, mediante a compra de cartelas, bilhetes, listas, cupons, ou qualquer outro meio de distribuição dos números e designação dos jogadores ou apostadores; que, portanto, BINGO é loteria. Conclui que o referido Parecer é imprestável para fundamentar a exigência fiscal. Acrescenta que o referido parecer foi expedido em resposta a consulta formulada pelo Ministério dos Esportes e do Turismo, tendo validade somente entre as partes.

Quanto à Instrução Normativa nº 15/2001 diz que esse ato administrativo não poderia introduzir no ordenamento jurídico norma geral abstrata que autoriza a tributação da receita bruta obtida com prêmios em jogos de bingo; que o disposto no inciso XII, do artigo 6.º, da IN/SRF nº 15/2001, limita-se ao lucro, à renda auferida pelos apostadores nos jogos de bingo.

Contesta, ainda, a utilização de um manual - o MAFON/2001 - para se exigir tributos. Diz que o referido manual é de utilização interna da Secretaria da Receita Federal e não poderia dar fundamento a uma exigência tributária.

Defende a aplicabilidade ao caso do disposto no parágrafo 1.º do artigo 676 do RIR/1999, ou seja, a não incidência do imposto no que tange aos prêmios de valores inferiores a R\$ 11,10 e menciona jurisprudência.



Afirma que cometeu erro no preenchimento do Livro de Atas, mas que tal erro não teve influência no lançamento efetuado.

Insurge-se contra a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, depois de esgotado o prazo previsto para a impugnação do lançamento.

Por fim, rejeita o uso da taxa SELIC como juros de mora.

Decisão de Primeira Instância

A DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC julgou procedente o lançamento, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que não tem razão a contribuinte em suas alegações quanto à utilização dos documentos por ela apresentados, não considerados como hábeis e idôneos, como base para o lançamento;

- que muito embora tenha a autoridade fiscal ressaltado a existência de vícios nos livros que lhe foram apresentados, tais vícios se vinculavam apenas à forma de apuração dos valores a serem retidos a título de IRRF, e não aos valores dos prêmios pagos;

- que os livros de que aqui se fala nada mais são que os chamados Livros, com as Atas de Lucro, nos quais há o registro do nome do ganhador, do valor do investimento feito por ele, o valor do prêmio e o montante do IRRF retido, dados a partir dos quais a autoridade fiscal constatou o fato de que a contribuinte só registrava (e efetuava) a retenção do IRRF em relação àqueles clientes que obtivessem "lucro diário" com a atividade de "jogar bingo", com isso afrontando aquilo que a legislação tributária demandava como correto;

- que a autoridade fiscal não desqualificou os registros da contribuinte, mas apenas desconsiderou a dedução dos valores tributáveis, dos valores pretensamente investidos pelos clientes na aquisição das cartelas usadas para a participação no bingo e, portanto, não há a apontada contradição;

- que o pleito da contribuinte de aplicação do arbitramento dos lucros é absolutamente equivocado, pois não se está, neste processo, tratando da tributação dos lucros desta contribuinte, mas de IRRF sobre os ganhos de terceiros, seus clientes;

- que, quanto ao MPF, é fato, reconhecido pela própria contribuinte, que à época do lançamento já havia sido emitido o MPF-Complementar que legitimava a inclusão do IRRF relativo aos anos de 2001 e 2002 no âmbito do procedimento de ofício então em curso;

- que diante deste quadro, o que resta aferir é se houve algum ato fiscal praticado irregularmente durante o procedimento de ofício, em face do eventual desabrigo de MPF regularmente emitido, o que não se verifica;

- que ao longo do tempo demandado para a conclusão do procedimento de ofício, foram feitas intimações para a contribuinte apresentar documentos e esclarecimentos que, se por um lado, são fontes para a apuração do IRRF, também o são para a apuração do IRPJ;

- que o Termo de Início de Ação fiscal (folhas 04 e 05), por exemplo, pede documentos e esclarecimentos que se relacionam, todos, com o IRPJ;

- que em uma intimação, emitida antes da emissão do MPF-C é solicitada a apresentação de demonstrativo de apuração do IRRF, mas somente com a intimação à folha 17, cientificada à contribuinte em 22/12/2005, mesma data em que houve a ciência do MPF-C, é que esclarecimentos e documentos relativos aos registros do IRRF são concretamente exigidos pela autoridade fiscal;

- que, portanto, o procedimento de ofício não incorreu em vícios no que se refere aos MPF emitidos, porque tudo quanto foi feito até a emissão do MPF-Complementar que legitimou a autuação a título de IRRF caracteriza-se como parte das chamadas "verificações obrigatórias", investigações estas que, como se pode inferir dos MPF emitidos, permite à autoridade fiscal compulsar todos os registros e documentos do sujeito passivo relativos aos últimos cinco anos;

- que sobre os atos normativos mencionados como fundamentos da autuação, o que importa afirmar, logo ao início, é que apesar das divergências que se pode indicar acerca da matéria, verdade é que tanto o dispositivo legal utilizado como fundamento da autuação (artigo 676 do RIR/1999), quanto à questão relativa à natureza da atividade de bingo para fins de incidência do IRRF, já foram objeto de manifestação expressa da Administração Tributária, por meio do Parecer COSIT n.º 02/2001;

- que como se percebe, para além de quaisquer divergências, no âmbito administrativo a Secretaria da Receita Federal, por sua Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT), firmou os entendimentos, que são contrários aos adotados pela contribuinte, de que: (a) os jogos de bingo são modalidade de sorteios (e não de loterias); (b) os prêmios em dinheiro estão sujeitos ao IRRF na alíquota de 30% incidente sobre o valor do prêmio; e (c) não há limite de isenção para quaisquer valores-limite;

- que diante da manifestação exposta no Parecer COSIT n.º 02/2001, nada poderia a instância julgadora fazer além de acatar o entendimento explicitado no ato administrativo, o que se faz em estrito respeito à vinculação dos julgadores administrativos ao entendimento expresso em atos tributários, determinada no artigo 7.º da Portaria MF n.º 58/2006 (e antes no artigo 7.º da Portaria MF n.º 28/2001);

- que as alegações contra o uso de tais atos como fundamentos da autuação não podem ser conhecidas em face da vinculação administrativa, o que vale em relação às demais manifestações administrativas contestadas pela contribuinte;

- que a única forma de afastar a aplicação destes atos administrativos seria por via da declaração de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, mas tal tipo de provimento é também vedado às instâncias administrativas;

- que com tal manifestação, deixa-se de apreciar todas as alegações da contribuinte relacionadas com a inadequação do artigo 676 do RIR/1999 para fundamentar a autuação, com o conceito de lucro, com a natureza da atividade de jogos de bingo e com a existência de um limite de não-incidência para o IRRF, posto que a Administração Tributária já se manifestou concludentemente sobre tais questões de direito;

- que sobre a afirmação da contribuinte de que o Parecer COSIT n.º 02/2001 não teria eficácia *erga omnes*, mas apenas às partes que o demandaram, não tem razão a contribuinte, uma vez que se trata de um Parecer e não de uma solução de consulta, esta sim, válida apenas entre as partes;

- que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não poderia ser apreciada porque não compõe os limites do litígio;

- que os juros de mora serão, em relação ao período posterior à impugnação calculados segundo o critério contestado, é questão que a contribuinte terá de arguir junto à unidade da SRF que jurisdiciona seu domicílio, até mesmo por via de um eventual recurso hierárquico, mas não na esfera do contencioso administrativo fiscal federal disciplinado pelo Decreto n.º 70.235/1972;

- que a posição contrária a essa representaria a admissão de que as instâncias julgadoras administrativas (DRJs, Conselhos de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais) teriam função de proteção preventiva ou acautelatória, dado que teriam de se manifestar sobre fatos que não apenas ainda não ocorreram, como também estão fora do ato administrativo litigado;

- que sobre a incidência dos juros Selic, a matéria também não deve ser conhecida, pois o assunto está disciplinado em disposição literal de atos legais regularmente editados aos quais não se pode negar validade, pelo caráter vinculado da atuação dos órgãos administrativos.

Recurso

Cientificada da decisão de primeira instância em 23/10/2006 (fls. 372), a Contribuinte apresentou, em 16/11/2006, o recurso de fls. 374/401, no qual reproduz as alegações e argumentos da impugnação, com os acréscimos a seguir resumidos.

Argui a nulidade do acórdão de primeira instância por ter deixado de apreciar alegações feitas na impugnação quanto à interpretação do art. 676, inciso I, do RIR. Diz que examinar essa questão não equivale a apreciar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei, mas a simples interpretação de norma infraconstitucional, que é competência da autoridade julgadora administrativa.

Defende, também, a competência dos Conselhos de Contribuinte para apreciarem a constitucionalidade de lei.

Argui a nulidade do auto de infração, por insuficiência na capitulação legal do fato. Diz que a autuação menciona apenas o *caput* do art. 676, sem, no entanto, especificar em qual inciso estaria subordinada a Recorrente. Reclama da inexistência de relatório com a descrição detalhada dos fatos. Sustenta que tais omissões caracterizam cerceamento de direito de defesa.

Aduz que não poderia o Fisco exigir da fonte pagadora o IRRF após o término do ano-calendário. Menciona jurisprudência administrativa.

Reporta-se ao art. 676 do RIR/99 para argumentar que bingo é um tipo de loteria e que o referido art. 676 não os contempla.

No mérito, a Recorrente reitera as alegações da impugnação, insurge-se contra a multa de ofício, que diz ser confiscatória, e reforça argumentos sobre o conceito de lucros e sobre a forma de apuração da base de cálculo do imposto.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Examino, inicialmente, a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância. Aduz o Recorrente que o acórdão recorrido não apreciou suas alegações quando à interpretação do art. 676, I do RIR/99.

A alegação não procede. Conforme se verifica do relatório, o voto condutor da decisão de primeira instância, ao mencionar os atos administrativos que concluíram pela incidência do imposto no caso sob exame e afirmar que está vinculada a eles, evidentemente assume esses mesmos fundamentos como razão de decidir. A decisão de primeira instância não deixou de conhecer da matéria, apenas dispensou-se de articular argumentos tendo em vista os atos administrativos que veiculam conclusões sobre a matéria.

Não vislumbro, portanto, o vício apontado, razão pela qual, rejeito a preliminar.

Sobre a alegada contradição entre a utilização dos documentos apresentados como base para o lançamento e a rejeição da apuração feita nesses mesmos documentos, confunde a Recorrente a rejeição ao procedimento por ela adotado na apuração do imposto a recolher com a declaração de inidoneidade dos documentos. Como bem demonstrado no acórdão de primeira instância, a Fiscalização apenas não acolheu, na apuração do imposto, as deduções dos supostos custos dos apostadores, o que ao invalida o aproveitamento dos registros dos prêmios obtidos como base de cálculo do lançamento.

Não há, portanto contradição e, conseqüentemente, vício que possa ensejar a nulidade do lançamento.

Sobre a alegação de que, dada a desconsideração da escrituração apresentada, a tributação deveria se dar na forma de arbitramento, os fundamentos mencionados pela Recorrente dizem respeito a situação fática totalmente diversa da de que se cuida neste caso. Como ressaltado pela decisão de primeira instância, cuida-se aqui de exigência de IRRF e não de imposto incidente sobre lucros da própria auauada. Somente nessa segunda hipótese caberia falar em arbitramento. Não há qualquer irregularidade no procedimento fiscal, portanto, quanto a esse aspecto.

Também não procede a alegação quanto à responsabilidade pelo pagamento do imposto. A jurisprudência invocada refere-se a situação em que o imposto na fonte é antecipação do devido na declaração e, neste caso, trata-se de tributação definitiva, exclusiva de fonte.

Da mesma forma, quanto ao MPF, como reconhece a própria Recorrente, o MPF-C incluindo o IRRF foi emitido antes da auauação, o que, independentemente de qualquer outra consideração, seria suficiente para validar o procedimento fiscal.

Ademais, conforme tenho reiteradamente defendido neste Conselho de Contribuintes, penso que os procedimentos relativos ao MPF têm natureza de meros controles administrativos internos das ações fiscais, sem conseqüências sobre a validade dos lançamentos efetuados pelos agentes fiscais competentes.

Não há irregularidade, portanto, no procedimento fiscal quanto a esse item. Rejeito a preliminar de nulidade.

A Recorrente insurge-se contra a utilização de atos administrativos, sem força de lei, como fundamento da autuação, o que diz violar princípios do direito tributário. Penso que essa matéria se confunde com exame do mérito e será examinada, portanto, juntamente com as demais questões de mérito.

Quanto ao mérito, o cerne da questão a ser decidida diz respeito à incidência ou não do imposto de renda sobre os lucros auferidos pelos apostadores de BINGOS e sobre a aplicação do conceito de lucro e este caso.

A controvérsia gira em torno da definição da natureza do BINGO, se loteria ou SORTEIO EM GERAL. Isso porque a legislação traz distinções quanto à tributação num e noutro caso, conforme se extrai do art. 676 do RIR, cuja matriz legal é o art. 14 da Lei nº 4.506, de 1964, senão vejamos:

Art. 676. Estão sujeitos à incidência do imposto, à alíquota de trinta por cento, exclusivamente na fonte:

I - os lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em loterias, inclusive as instantâneas, mesmo as de finalidade assistencial, ainda que exploradas diretamente pelo Estado, concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe e sorteios de qualquer espécie, exclusive os de antecipação nos títulos de capitalização e os de amortização e resgate das ações das sociedades anônimas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 14);

II - os prêmios em concursos de prognósticos desportivos, seja qual for o valor do rateio atribuído a cada ganhador (Decreto-Lei nº 1.493, de 7 de dezembro de 1976, art. 10).

§ 1º O imposto de que trata o inciso I incidirá sobre o total dos prêmios lotéricos e de sweepstake superiores a onze reais e dez centavos, devendo a Secretaria da Receita Federal pronunciar-se sobre o cálculo desse imposto (Decreto-Lei nº 204, de 27 de fevereiro de 1967, art. 5º, §§ 1º e 2º; Lei nº 5.971, de 11 de dezembro de 1973, art. 21, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 2º O recolhimento do imposto, seja qual for a residência ou domicílio do beneficiário do rendimento, poderá ser efetuado no agente arrecadador do local em que estiver a sede da entidade que explorar a loteria (Lei nº 4.154, de 1962, art. 19, § 1º).

§ 3º O imposto será retido na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa.

É dizer, o inciso I acima transcrito refere-se a três grupos de atividades que geram prêmios: as loterias, os concursos desportivos e os sorteios de qualquer espécie. O §1º,

por sua vez, restringe a incidência do imposto, no caso de prêmios lotéricos e de sweepstake, apenas àqueles superiores a R\$ 11,10.

Portanto, cumpre examinar, inicialmente se há previsão do imposto sobre os prêmios recebidos por intermédio de jogos de bingo.

O art. 676 do RIR/99 (Art. 14 da Lei n.º 4.506, de 1964) e a legislação correlata não deixam margem a dúvidas sobre essa questão. Além desse dispositivo prever a hipótese de incidência sobre os prêmios de loteria e de sorteio em geral, o que inclui os bingos, como se verá mais adiante, legislação posterior definiu essa modalidade de jogo como sorteio, conforme se extrai do art. 60 da Lei n.º 9.615, de 1998, a primeira a trazer tal definição, *verbis*:

Art. 60. As entidades de administração e de prática desportiva, bem como as ligas, poderão credenciar-se junto à União para a obtenção de autorização, com vistas à exploração do jogo do bingo permanente ou eventual, com a finalidade de angariar recursos para o fomento do desporto, cabendo ao INDESP autorizar e fiscalizar o seu funcionamento bem como aplicar penalidades. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 1.926, de 22/10/1999).

§ 1º Considera-se bingo permanente aquele realizado em salas próprias, com utilização de processo de extração isento de contato humano, que assegure integral lisura dos resultados, inclusive com o apoio de sistema de circuito fechado de televisão e difusão de som, oferecendo prêmios exclusivamente em dinheiro.

(...)

§ 4º Bingo eventual é aquele que, sem funcionar em salas próprias, realiza sorteios esporádicos, utilizando processo de extração isento de contato humano, podendo oferecer prêmios em bens e serviços (Parágrafo incluído pela Medida Provisória n.º 1.926, de 22/10/1999).

Posteriormente, o Decreto n.º 3.659, de 14 de novembro de 2000 melhor definiu os contornos dessa conceituação, nos seguintes termos:

Art. 2º Jogo de bingo é aquele em que se sorteiam ao acaso úmeros de 1 a 90, mediante sucessivas extrações, até que um ou mais concorrentes atinjam o objetivo previamente determinado, podendo ser realizado nas modalidades de jogo de bingo permanente e jogo de bingo eventual.

§ 1º Considera-se bingo permanente aquele realizado em salas próprias, com utilização de processo de extração isento de contato humano, que assegure integral lisura dos resultados, inclusive com o apoio de sistema de circuito fechado de televisão e difusão de som, oferecendo prêmios exclusivamente em dinheiro.

§ 2º Bingo eventual é aquele que, sem funcionar em salas próprias, realiza sorteios esporádicos, utilizando processo de extração isento de contato humano, podendo oferecer prêmios exclusivamente em bens e serviços.

Portanto, bingo é uma modalidade de sorteio e como tal os prêmios angariados pelos apostadores sujeitam-se à incidência do imposto na forma do art. 676, I do RIR/99.

Sobre a alegada não incidência do imposto no caso de prêmios de valores até R\$ 11,10, é de se ressaltar que o § 1º do art. 676 do RIR/99 refere-se especificamente aos prêmios de loteria e, conforme vimos acima, não é o caso dos bingos, que são modalidades de sorteio. Foi esse o entendimento manifestado no Parecer Cosit nº 02, de 2001, que tem a seguinte ementa:

Os lucros decorrentes de prêmios distribuídos por intermédio de jogos de bingo estão sujeitos ao imposto de 30% (trinta por cento) mediante desconto na fonte pagadora, quando distribuídos em dinheiro, e de 25% (vinte e cinco por cento) quando distribuído em bens e serviços.

O imposto incide sobre o prêmio de qualquer valor, ressalvada a isenção até o valor mínimo de R\$ 11,10 (onze reais e dez centavos), durante o período de vigência do § 1º do art. 74 do Decreto nº 2.574, de 1988.

O referido Parecer destacou, com muita propriedade, que, por força do Decreto-lei nº 204, de 1967, a exploração de loterias é serviço público exclusivo da União, e que, apenas extraordinariamente, o referido diploma legal admitiu a permanência das loterias estaduais então existentes, como se colhe dos seguintes dispositivos da referida norma:

Art. 1º. A exploração de loteria, como derrogação excepcional das normas de direito Penal, constitui serviço público exclusivo da União, não susceptível de concessão e só será permitida nos termos do presente Decreto-lei.

Parágrafo único – (...)

(...)

Art. 32. Mantida a situação atual, na forma do disposto no presente Decreto-lei, não mais será permitida a criação de loterias estaduais.

§ 1º As loterias estaduais atualmente existentes não poderão aumentar as suas emissões ficando limitadas às quantidades de bilhetes e séries em vigor na data da publicação deste Decreto-lei.

Como se vê, por esse comando legal, jamais uma loteria poderia ser explorada por particular.

É certo que o Decreto nº 2.754, de 1998, diferentemente da lei a qual regulamentava, referiu-se ao bingo como loteria, trazendo dúvidas quanto à interpretação sobre a natureza dessa atividade, mas essa contradição foi suprimida com a edição do decreto nº 3.659, de 2000, cujo texto, em linha com a redação da Lei, referiu-se ao bingo como modalidade de sorteio.

Não há falar, portanto, neste caso, em isenção de imposto sobre prêmio até o valor de R\$ 11,10, posto que esse benefício apenas alcança os prêmio de loterias.

Quanto à base de cálculo do tributo, a lei refere-se aos lucros decorrentes de prêmios, ao que a Recorrente interpreta que este se refere aos ganhos realizados em um dia subtraído dos valores das apostas realizadas no mesmo período. Sustenta que a Lei refere-se a lucro e este deve ser entendido como a diferença positiva entre receitas e dispêndios.

Tal interpretação, contudo, *data venia*, é equivocada. Como anota o próprio Recorrente, o dispositivo reza que o imposto incide sobre os “lucros decorrentes de prêmios” e não da atividade de jogar. É evidente, portanto, que o termo “lucros” aí diz respeito aos ganhos correspondentes aos prêmios recebidos pelos apostadores e não ao resultado econômico da prática do jogo.

A prevalecer a hipótese pretendida pelo Recorrente, os apostadores e as casas de bingos deveriam manter registros de quanto cada apostador gasta durante uma sessão de jogos, o que não é minimamente razoável. Ademais, qual seria o período de apuração a ser considerado?

Por outro lado, a equiparação que o Recorrente pretende fazer entre o rendimento ganho com o jogo e o lucro como resultado de uma atividade econômica empresarial é de todo inadequada, para dizer o mínimo. Não se pode equiparar a atividade de aposta, em qualquer modalidade, com um empreendimento econômico para o qual somente é renda o resultado econômico da atividade, daí a legislação do imposto de renda de há muito ter instituído um regime tributário próprio para essa atividade empresarial e que somente é aplicável às pessoas jurídicas de fato e de direito ou por equiparação.

Admitir que o resultado do jogo seja tributado considerando apenas a diferença entre os prêmios e o valor investido em apostas sem sucesso, implicaria aplicar o regime tributário das pessoas jurídicas a esse caso, o que não tem nenhum amparo na legislação.

Como rendimentos das pessoas físicas, aplica-se ao caso o regime tributário próprio desse tipo de contribuinte, considerando-se como rendimentos o total dos proventos subtraído das deduções permitidas e, no caso, não há previsão legal para se deduzir os gastos com o próprio jogo.

Quando à incidência dos juros com base na taxa Selic, da mesma forma a matéria já foi objeto de súmula deste conselho, aplicável ao caso, conforme a seguir transcrita, o que dispensa maiores considerações:

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Publicada no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006)

Da mesma forma, sobre a competência do Conselho de Contribuinte para afastar a aplicação de lei que julgue inconstitucional, tese defendida pelo Recorrente, essa matéria foi discutida neste Conselho por muito tempo, tendo sido pacificado o entendimento contrário essa tese a qual também foi sumulada, conforme a seguir:

Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Publicadas no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006)

Como se vê, a súmula aplica-se perfeitamente a este caso.

Resta examinar, ainda, a alegação da Recorrente contrária à incidência dos juros sobre a multa de ofício. A decisão recorrida não conheceu dessa matéria por entender que ela não integra a lide e, portanto, os órgãos julgadores administrativos não seriam competentes para apreciá-la.

Tenho o mesmo entendimento. Penso que os órgãos julgadores não são competentes para conhecer dessa matéria.

Como se sabe, o processo administrativo tributário é espécie do processo administrativo em geral, instrumento por meio do qual a Administração, por sua própria iniciativa ou por provocação dos administrados, no exercício do seu poder-dever de autotutela, reaprecia seus próprios atos, podendo invalidá-los, alterá-los ou confirmá-los.

O processo administrativo tributário é o meio através do qual a administração reaprecia, sob impugnação do contribuinte, um lançamento já praticado, através de um procedimento regido pelo princípio do contraditório. Praticado o ato do lançamento, a impugnação instaura o litígio e aciona os órgãos julgadores que exercerão o controle de legalidade do ato impugnado, invalidando-o, no todo ou em parte, se desconforme com a lei, ou confirmando-o na outra hipótese.

Assim, o campo de atuação dos julgadores administrativos restringe-se aos fatos que integram o ato impugnado e à legislação a ele aplicada/aplicável. A questão que se coloca em discussão, portanto, é se a incidência dos juros sobre a multa de ofício integra o ato administrativo do lançamento objeto da impugnação que instaura o litígio.

Penso que não. A exigência de juros sobre a multa de ofício será sempre um ato posterior ao ato do lançamento e em relação ao qual incide a legislação vigente à época de sua aplicação. A primeira afirmação é evidente por si só e dispensa maiores comentários; a segunda requer alguns comentários.

Conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal no RE 135.193-4-RJ, publicado no DJU de 25/02/1999, p. 27 a legislação aplicável no que se refere aos juros de mora é aquela vigente na época de sua incidência própria, com aplicação imediata em relação aos fatos pendentes. Confira-se:

"Juros de mora – Débito trabalhista – Regência – Coisa julgada – Decreto-lei n. 2.322/87. Os juros da mora são regidos pela legislação em vigor nas épocas de incidência próprias. A aplicação imediata da legislação aos processos pendentes não se confunde com a retroatividade e pressupõe a fase de conhecimento. Os efeitos ocorrem a partir da respectiva vigência, sendo que o trânsito em julgado de sentença prolatada à luz da legislação pretérita obstaculiza totalmente a incidência da nova lei. Decisão em sentido contrário conflita com a garantia constitucional relativa ao direito adquirido e à coisa julgada, ensejando o conhecimento do extraordinário e acolhida do pedido nele formulado."

Portanto, vale repisar, a exigência dos juros sobre a multa é um ato praticado pela Administração sempre posteriormente ao lançamento e no qual se aplicará a legislação em vigor quando da ocorrência da mora, portanto, também posterior ao lançamento. Como pode o contribuinte, no momento da impugnação do lançamento, se opor a um ato que ainda não foi praticado e a uma lei que sequer era conhecida no momento do lançamento?

É evidente que, quando da impugnação, o contribuinte tem conhecimento da existência da prática administração de fazer tal exigência com base em determinada legislação e, portanto, ao impugnar o lançamento, sabe que em algum momento futuro lhe serão exigidos os juros sobre a multa. É certo também que quando do julgamento dos processos, algum tempo depois do lançamento, já se tem conhecimento da legislação vigente entre a data do lançamento e a do julgamento. É fato também que esse encargo certamente onerará o crédito tributário objeto do lançamento. Nada disso, entretanto, faz com que a incidência dos juros sobre a multa de ofício integre o ato impugnado.

Imagine-se, por hipótese, que no momento do lançamento não haja dispositivo prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício ou que haja disposição legal expressa em sentido contrário e que a prática administrativa seja a de não fazer tal exigência: a DRJ deverá conhecer de impugnação que questione a eventual e hipotética cobrança dos juros sobre a multa? E se seis meses após o lançamento for editada lei, que passa a ser aplicada pela Administração, prevendo a incidência dos juros, a cobrança passaria a integrar o ato impado praticado seis meses antes? Poderiam os órgãos julgadores conhecer, no processo administrativo que trata do lançamento, de eventual manifestação do contribuinte contrária à aplicação dessa lei? E se a lei foi posterior à decisão de primeira instância e anterior ao julgamento do recurso, poderia o Conselho de Contribuintes conhecer de recurso relativamente a essa matéria, obviamente não apreciada pela primeira instância? E, ainda, se a nova legislação foi posterior ao julgamento de segunda instância, o processo deverá retornar para reexame dos órgãos julgadores?

Em todas essas o crédito tributário lançado é onerado e, à exceção da última, a lei aplicada na cobrança dos juros sobre a multa, embora inexistente quando do lançamento, é conhecida no momento do julgamento, e nem por isso se poderá dizer que, nesses casos, o ato de cobrança do encargo integra o ato de lançamento. Como, então, se examinar essa questão no âmbito do processo administrativo de controle do ato de lançamento quando a legislação aplicável ao ato de cobrança sequer existia no momento desse lançamento.

Note-se que o fato de a lei aplicada na cobrança dos juros sobre a multa já estar em vigor quando do momento do lançamento é um mero acidente que em nada distingue o raciocínio a ser feito em relação às situações hipotéticas acima formuladas.

Assim, em conclusão, penso que a cobrança dos juros sobre a multa é ato diverso ao do lançamento e posterior a ele não o integrando e, portanto, não está sujeito ao controle de legalidade exercido através do processo administrativo tributário. Isso não significa que a Administração não possa rever o ato, de ofício sob provocação do contribuinte, mas apenas que esse controle não se dá no âmbito do processo administrativo tributário, como ocorre com tantas outras questões que surgem da relação Fisco/Contribuinte.

Não conheço do recurso, portanto, em relação a essa matéria.

Tendo a Câmara decidido conhecer do recurso quanto à incidência dos juros sobre a multa de ofício, cumpre-me enfrentar o mérito da questão.

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 à 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.”

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 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 n.º 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 n.º 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis n.º 1.569, de 8 de agosto de 1977, e n.º 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 n.º 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 n.º 1.687, de 18 de julho de 1979, tomar-se-á o valor de que trata o artigo 1º do Decreto-lei n.º 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 n.º 4.357, de 1964.

É interessante notar, inclusive, que o parágrafo único do art. 2.º excluía, expressamente, a possibilidade de incidência dos juros sobre a multa de mora, o que seria desnecessário já que o art. 3.º, 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 n.º 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 n.º 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.

§ 1.º 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.

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

A Lei n.º 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 nº 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 nº 8.218, de 1991, contudo, teve vida curta, aplicando-se apenas no período de julho a dezembro de 1991, pois sobreveio a Lei nº 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.

§ 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 n.º 10.522, de 19.7.2002)

Uma primeira e importante mudança introduzida pela Lei n.º 8.981, de 1995 é a de que, com a apuração dos tributos e contribuições em Reais, a partir de 1.º 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 8.º 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 n.º 8.981, de 1985, porém, a Medida Provisória n.º 1.110 de 30 de agosto de 1995, a qual, depois de muitas reedições, com várias alterações e acréscimos, foi convertida na Lei n.º 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 n.º 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 1.º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6.º da Lei n.º 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei n.º 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei n.º 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Quando da edição da Lei n.º 9.430, de 1996, portanto, estava em vigor a regra contida na Lei n.º 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 n.º 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 subsequente 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 subsequente 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, serão aplicadas multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 existe 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 acepção de débitos derivados, relacionados com tributos e contribuições, e não tive dificuldade em encontrar. O próprio art. 5.º da Lei n.º 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 n.º 10.522, de 2002, introduzido pela Medida Provisória n.º 1.542, de 18/12/1996 (e não MP n.º 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 prevêem 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 n.º 8.981, de 1995, em especial com o seu artigo 5.º, transcritos acima.

Relembre-se que a Lei n.º 8.981, de 1995 determinou que a partir de 1.º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6.º), 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. 5.º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5.º).

O que a Medida Provisória n.º 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei n.º 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 1.º 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 1.º 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 1.º 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 n.º 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 n.º 28, de 02/04/1998, que da interpretação do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996 e da Medida Provisória n.º 1.621, convertida na Lei n.º 10.522, de 2002, concluiu pela incidência, a partir de 1.º 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 1.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.735, de 20.12.1979).

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

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 n.º 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 e ainda, 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.

Conclusão

Ante o exposto encaminho meu voto no sentido de não conhecer do recurso em relação à incidência dos juros sobre a multa de ofício, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de junho de 2007


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Voto Vencedor

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Redator-Designado

Divergi das conclusões do I. Relator, Dr. Pedro Paulo Pereira Barbosa, no que respeita ao conhecimento da alegação do Recorrente no sentido de que não caberia a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Entendeu o I. Relator que a matéria em questão não integra a lide, razão pela qual os órgãos julgadores administrativos não seriam competentes para apreciá-la.

Concordo como o I. Relator no sentido de que o processo administrativo tributário é o meio hábil para que a administração reaprecie, sob impugnação do contribuinte, lançamento já praticado, através de procedimento regido pelo princípio do contraditório.

Nada obstante, tenho para mim que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício é ato que sim integra o lançamento, tratando-se de critério jurídico aplicado pela autoridade administrativa e passível de controle de legalidade no âmbito do processo administrativo tributário. Tanto assim que o auto de infração faz expressa referência aos dispositivos legais que, na interpretação da administração, autorizam a referida exigência.

Se assim não fosse estaria este tribunal impedido de enfrentar as alegações quanto à aplicação da taxa Selic como juros de mora, que já é inclusive objeto de súmula. Sustentar que é possível enfrentar a aplicação da taxa Selic porque se refere a período anterior ao da lavratura do auto de infração, enquanto que os juros sobre a multa de ofício somente incidem 30 dias a partir da ciência do auto de infração, resulta, a meu ver, em apego exacerbado à literalidade do enunciado prescritivo em detrimento da *ratio* motivadora do processo administrativo, que é o controle da legalidade do ato administrativo.

Fato é que, no momento da decisão de primeira instância e do julgamento por este órgão colegiado, já terá havido a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo referente exigência parte do montante exigível em decorrência do ato de lançamento, cabendo a este órgão colegiado examiná-lo no estado em que se encontra.

Ademais, imaginar, como pretendeu o I. Relator, que o contribuinte poderá provocar o reexame da matéria após a conclusão do processo administrativo relativo ao lançamento (assumindo que a matéria relativa a juros sobre a multa não o integrasse), iniciando novo procedimento, ofende o princípio da eficiência da administração ao onerar o Estado com novo rito que se iniciará.

Com base em todo o exposto, divirjo das conclusões do I. Relator para CONHECER da matéria relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 13 de junho de 2007


GUSTAVO LIAN HADDAD

Declaração de Voto

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD,

Como bem ressaltou o I. Relator, a incidência dos juros sobre a multa de ofício é 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.”

SLA

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 nosso ver, e em sentido diverso ao quanto concluiu o I. Relator, 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, a interpretação dada à matéria pelo I. Relator 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 do direito privado 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

SKH

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 e à guisa de argumentação, 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.

Vou me furtar a traçar o histórico da legislação anterior, bem colacionada pelo I. Relator, concentrando-me nos dispositivos que embasam a interpretação da administração para a exigência de juros sobre a multa.

Entende a autoridade fiscal que 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

SUA

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”, resultando em completo non-sense jurídico. Seguindo este raciocínio ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluíam 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, concluo que não há, seja em lei complementar (CTN) seja na legislação ordinária, interpretação possível a amparar a conclusão a que chegou o I. Relator, merecendo ser excluída da exigência a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Em sentido idêntico há julgados de câmaras do Primeiro e do Segundo Conselho de Contribuintes, alguns dos quais a seguir refiro:

“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

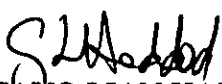
SMA

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 **PROVER PARCIALMENTE** o recurso para excluir da exigência consubstanciada no lançamento os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 13 de junho de 2007


GUSTAVO LIAN HADDAD