



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

Processo n° 15954.000069/2008-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-002.395 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2013
Matéria Omissão de Rendimentos
Recorrente Marcelo Falco Garcia
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

NULIDADE - LANÇAMENTO ADEQUADO

Não há que se falar em nulidade do lançamento quando a autoridade lançadora efetua o cálculo do valor devido adequadamente.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO

Não há que se falar que o lançamento foi efetuado em meras presunções, quando o mesmo foi baseado em informações prestadas na DIRF pelas fontes pagadoras. Caberia ao contribuinte demonstrar que os rendimentos não foram omitidos ou que não era de sua titularidade.

MULTA DE OFÍCIO - CONFISCO

- Em se tratando de lançamento de ofício, é legítima a cobrança da multa correspondente, por falta de pagamento do imposto, sendo inaplicável o conceito de confisco que é dirigido a tributos

TAXA SELIC

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.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - FALTA DE PREVISÃO LEGAL

Não há previsão legal em nosso ordenamento jurídico, para a exigência de juros sobre a multa de ofício. O artigo 61, da Lei nº 9.430, de 1996, não autoriza a cobrança desse valor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência os juros sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Antonio Lopo Martinez e Pedro Paulo Pereira Barbosa. Este último fará Declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa (Presidente).

(Assinado digitalmente)

Pedro Anan Junior– Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa (Presidente), Pedro Anan Junior, Fabio Brun Goldschmidt, Antonio Lopo Martinez, Rafael Pandolfo, Maria Lucia Moniz De Arago Calomino Astorga.

Relatório

Trata-se de Impugnação de Notificação de Lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física, do ano-calendário de 2004, em desfavor do contribuinte acima identificado, para cobrança de crédito tributário decorrente de:

- I) Dedução Indevida de Incentivo, com Glosa no Valor de R\$ 262,00;
- II) Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo e/ou sem Vínculo Empregatício recebidos das pessoas jurídicas: **a)** GEAP FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL, CNPJ: 03.658.432/0001-82, no valor de R\$ 922,00; **b)** ASSOC DOS MÉDICOS DO HOS IMAC CONCD A SOC PORT DE BENEF, CNPJ: 52.397.619/0001-85, no valor de R\$ 4.500,00; **c)** RIBEIRÃO PRETO PREFEITURA MUNICIPAL, CNPJ: 56.024.581/0001-56, no valor de R\$ 3.200,46; **d)** BRADESCO SAÚDE S/A, CNPJ: 92.693.118/0001-60, no valor de R\$ 4.626,80;
- III) Omissão de Rendimentos Recebidos a Título de Resgate de Contribuições à Previdência Privada, PGBL e FAPI, junto à BRASILPREV SEGUROS E PREVIDENCIA S. A., no valor de R\$ 4.911,54, com compensação, de ofício, do IRRF a esse rendimento vinculado, no valor de R\$ 927,62.

O contribuinte apresentou **impugnação** dela constando, em suma, o que se segue:

- contesta o lançamento, alegando que a fiscalização cobra omissão de rendimentos por suposta prática de atividade comercial e/ou prestação de serviços, baseado em presunções;

- alega que o ponto de partida para o lançamento assenta-se exclusivamente em depósitos bancários;

- alega nulidade da autuação porque a fiscalização não levou em consideração o saldo do imposto a restituir;

- alega ilegalidade e Inconstitucionalidade do uso da Taxa Selic, prevista no art. 61, § 3.º da Lei nº 9.430/96, para cobrança de juros tributários moratórios, citando excertos da doutrina;

- alega, também, a inconstitucionalidade da multa prevista no artigo 44, inciso I e § 3.º, da Lei 9.430/96, com as alterações produzidas pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 pois, segundo defende, atentaria contra o princípio do não confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal) e da razoabilidade (artigo 5.º, LIV, CF).

- requer redução da Multa para o percentual de 20%, prevista no art. 61, § 2., da Lei nº 9.430/96;
- requer, quando do julgamento, seja o patrono do impugnante intimado para que possa sustentar oralmente suas razões.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, DRJ/SP2, ao analisar a impugnação, decidiu por manter o lançamento, conforme podemos verificar na ementa abaixo transcrita.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004

PRELIMINAR NULIDADE DE LANÇAMENTO *Por falta de comprovação das nulidades suscitadas, rejeita-se a preliminar arguida.*

PRODUÇÃO DE DEFESA ORAL INDEFERIDA

Não há previsão legal, na primeira instância administrativa, para a apresentação de sustentação oral.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE – TAXA SELIC E MULTA DE OFÍCIO DE 75%

Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas, estando vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária.

REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE 75%

Uma vez comprovada e mantida a omissão de rendimentos, a autoridade administrativa tem o poder-dever de lançar a multa de 75% sobre o valor do imposto lançado de ofício.

Devidamente cientificado dessa decisão, o recorrente apresenta tempestivamente recurso voluntário onde reitera os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Anan Junior

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade portanto deve ser conhecido.

No que diz respeito a preliminar argüida de nulidade do lançamento sob a alegação de que não foi levado em consideração o imposto de renda a restituir do Recorrente, entendo que não merece reparos a decisão da DRJ, tendo em vista que a autoridade lançadora ao efetuar o lançamento levou em consideração os valores de rendimentos e retenções adequadamente, conforme podemos verificar no cálculo apresentado de fls. 26 dos autos..

Em relação ao mérito também não merece reparos a decisão da DRJ tendo em vista que o lançamento foi efetuado bom base nas DIRF apresentadas pela fontes pagadoras, e o Recorrente não apresentou nenhum elemento de prova que elidisse essas omissões, simplesmente alegar que o auto de infração foi efetuado em meras presunções, não são suficientes para derrubar o lançamento.

No que diz respeito ao argumento da indevida aplicação da SELIC como juros de mora, entendo que o mesmo não procede, uma vez que o artigo 13, da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 prevê a sua aplicação sobre os tributos em atraso:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a [alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994](#), com a redação dada pelo [art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994](#), e pelo [art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995](#), o [art. 84, inciso I](#), e o [art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995](#), serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Desta forma, como a cobrança em auto de infração dos juros de mora (calculados pela Taxa SELIC) decorre da aplicação de dispositivos legais vigentes e eficazes na época de sua lavratura. Em decorrência dos princípios da legalidade e da indisponibilidade, os referidos dispositivos legais são de aplicação compulsória pelos agentes públicos, até a sua retirada do mundo jurídico, mediante revogação ou resolução do Senado Federal que declare sua inconstitucionalidade

Além do mais tendo em vista a Súmula nº 04 do CARF, a aplicação da SELIC é devida aos débitos administrados pela Receita Federal do Brasil:

Súmula nº 4 do CARF: 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.

Desta forma, não procede o argumento apresentado pelo contribuinte no que diz respeito a essa matéria.

Em se tratando de lançamento de ofício, é legítima a cobrança da multa correspondente, por falta de pagamento do imposto, sendo inaplicável o conceito de confisco que é dirigido a tributos

Incabível se falar em confisco no âmbito das multas pecuniárias. O princípio constitucional do não-confisco se aplica, apenas, aos tributos

Também não procede o argumento do Recorrente, que a multa a ser aplicada ao lançamento deve ser limitada a 20%, uma vez que trata-se de lançamento de ofício e não de mera mora no atraso do pagamento do tributo.

No que diz respeito a incidência dos juros de mora sobre a multa, partilho entendimento que não há base legal para tanto. Nesse particular, o CTN tratou da incidência de juros de mora no art. 161, transcrito abaixo:

"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 das imposições das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas 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.

(...)"

A partir da leitura do dispositivo acima, percebe-se que o CTN autorizou o legislador ordinário (seja ele federal, estadual ou municipal) a exigir juros de mora sobre o montante do crédito tributário apurado, o que pode abranger tanto o tributo quanto a multa, estabelecendo como taxa de juros máxima o percentual de 1% ao mês sobre o valor do crédito pendente de pagamento.

Nessa esteira, o legislador ordinário editou a Lei nº 9.430/96 a fim de tratar da exigência dos juros de mora:

*“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 2007, 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.(...)”
(grifos nossos)*

Muito embora o CTN tenha autorizado a cobrança de juros de mora sobre o crédito tributário (que, como salientado acima, inclui tributos e multas), o legislador ordinário federal decidiu exigir juros de mora apenas e tão somente sobre os tributos e contribuições apurados, ou seja, sobre o montante principal. Tal decisão, faz todo sentido, uma vez que uma multa, por si só, já é penalidade suficientemente pesada ao contribuinte, que não precisa ser onerado ainda mais com a cobrança de juros isolados, o que geraria inclusive o enriquecimento injustificado do Estado.

Desse modo, não há base legal para se exigir juros de mora sobre a multa, ademais, se o legislador ordinário efetivamente pretendesse determinar a incidência dos juros de mora sobre a multa, ele teria feito essa determinação de forma clara e por escrito no próprio art. 61, da Lei nº 9.430/96, da mesma maneira como fez com relação às multas impostas isoladamente, nos termos do parágrafo único do art. 43 da mesma lei, abaixo transcrito:

“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 do pagamento”

Desta forma, voto no sentido de que os juros de mora sobre a multa, não podem ser exigidos no presente caso.

Portanto, conheço do recurso, rejeito as preliminares argüidas e no mérito dou provimento parcial para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no presente lançamento.

(Assinado digitalmente)

Pedro Anan Junior

Declaração de Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

Divergi do bem articulado voto do i. relator quanto à incidência dos juros sobre a multa de ofício e, pela relevância da matéria fiz questão de deixar registrado, nesta declaração de votos, minha posição sobre a matéria.

Como se verá no decorrer desta análise, grande parte da controvérsia sobre a questão da incidência dos juros sobre a multa de ofício 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 estranha 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. Cumpra 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 a penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

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

A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se a ele, quando seja o caso. O art. 157 diz que a penalidade não ilide o pagamento integral “do crédito tributário”, mas como, na conceituação dos arts. 113, § 1º, e 142, a obrigação e o crédito tributário englobariam a penalidade pecuniária, o que o Código teria que ter dito, se tivesse a preocupação de manter sua coerência interna, é que a penalidade não ilide o pagamento integral “do tributo”, pois não haveria sequer possibilidade lógica de uma penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Amaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Atual – São Paul, pág. 379).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 16. Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional e para com o Fundo de Participação PIS-PASEP, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior.

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

Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

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

§ 2º O encargo de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro e 1969, será calculado sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

A Lei nº 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 unico. 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 nº 10.522, de 19.7.2002)

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

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

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

Logo em seguida à edição da Lei nº 8.981, de 1985, porém, a Medida Provisória nº 1.110 de 30 de agosto de 1995, a qual, depois de muitas reedições, com várias alterações e acréscimos, foi convertida na Lei nº 10.522, de 2002, acrescentou ao art. 84 da lei o parágrafo oitavo, já incluído no texto transcrito acima, o qual ampliou a aplicação do disposto no artigo “aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.”

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

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

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

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

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

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

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

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

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

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

Sustentam os que defendem a interpretação de que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 dirige-se apenas aos tributos e contribuições; que, a se entender que a multa de ofício está contida no termo débitos decorrentes de tributos e contribuições, o dispositivo estaria prevendo a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício. Assim como quando da análise do art. 161 do CTN, aqui, da mesma forma, esse argumento está associado a um critério de interpretação do texto legal com base na leitura que melhor harmoniza, do ponto de vista gramatical, o próprio texto o que, como se viu, não é a melhor forma de se apreciar a questão.

Verifico, contudo, que neste caso sequer existe a contradição na forma como apontada e que a interpretação proposta não a soluciona. De fato, ao prever que sobre os débitos incidirá multa de mora, entendendo-se que a multa de ofício integra o débito, a análise meramente gramatical do texto leva à conclusão de que o dispositivo prescreve a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício. Superando-se, entretanto, a mera leitura gramatical do texto e examinando-o como parte de um conjunto normativo mais amplo, ver-se-á que tal conclusão não é possível, o que afasta a contradição.

É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica onde se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício. Esse fato não pode ser visualizado com a mera leitura isolada dos dispositivos, mas é facilmente percebido quando se examina conjuntamente os artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430, de 1996. O primeiro prescreve que, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.

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

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

Art. 985. O imposto que não for pago até a data do vencimento ficará sujeito à multa de mora de vinte por cento calculada sobre

o valor do tributo atualizado monetariamente (Lei nº 8.383/91, art. 59).

(...)

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.(sublinhei)

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

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

(...)

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.(sublinhei)

Portanto, não só não há possibilidade de incidência de multa de mora sobre a multa de ofício, como não há de incidência da multa de mora sobre os tributos e contribuições que serviram de base de cálculo para a multa de ofício, muito embora, neste último caso, o texto da lei, se examinado apenas no seu aspecto gramatical, diga o contrário. É dizer, o argumento de que o *caput* do artigo não inclui a multa de ofício porque se assim o fizesse haveria contradição com a parte final do mesmo artigo não é válido porque, como se vê, a exclusão da multa de ofício não resolveria essa contradição, pois, como vimos, a se interpretar o dispositivo pelo seu aspecto estritamente gramatical, seríamos forçados a concluir que a Lei nº 9.430, de 1996 prevê a dupla incidência da multa de ofício e da multa de mora sobre o mesmo débito.

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

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

É de se concluir, assim, que o que se tem neste caso é um exemplo claro de uma impropriedade gramatical, decorrência natural das limitações lingüísticas e da forma peculiar do processo legislativo, o que por si só desautoriza a pressa em se eleger como

“correta” a interpretação que harmonize gramaticalmente o texto, o que, como se viu, neste caso, nem isso se consegue.

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

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

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

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

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

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

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

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

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

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

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

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

*§ 1º A partir do 1º (primeiro) dia do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o disposto no **caput** deste artigo se estende à dívida ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE decorrente das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei.*

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

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

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

Cabe analisar, por fim, o comando constante dos artigos 29 e 30 da Lei nº 10.522, de 2002, introduzidos pela MP 1.542, de 18 de dezembro de 1996. Esses dois artigos em conjunto 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 nº 8.981, de 1995, em especial com o seu artigo 5º, transcritos acima.

Relembre-se que a Lei nº 8.981, de 1995 determinou que, a partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6º), e não mais em Ufir, como até então. Mas os débitos relativos aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, continuavam sendo apurados em Ufir e convertidos para Reais apenas quando do pagamento (art. 5º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5º).

O que a Medida Provisória nº 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº 10.522, de 2002) fez foi regular a situação dos débitos relativos a fatos geradores até 31/12/1994 que, por não terem sido pagos ou parcelados, continuavam sendo controlados e apurados em Ufir, ao mesmo tempo em que determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1997, os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994 seriam lançados em Reais. E determinou também que, a partir de 1º de janeiro de 1997, esses mesmos débitos, que antes eram atualizados monetariamente e acrescidos de juros de mora de 1% ao mês, e, a partir de 1º de janeiro de 1997 não mais sofreriam correção monetária, passariam a incidir juros de mora com base na taxa Selic.

Portanto, não há como entender que os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº 1.541, de 1996, estivessem limitando a incidência de juros Selic aos débitos referentes a fatos geradores até 31/12/1994, mas apenas que eles regulavam uma situação específica desses débitos. Ao contrário, o fato de a lei determinar a incidência de juros Selic, a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza, relacionados com fatos geradores até 31/12/1994, denota uma clara tendência de aplicação de juros Selic sobre os débitos em geral.

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

3 (...) Assim, desde 01/01/1997, as multa de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento, desde que estejam associados a:

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

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

Esse parecer, como transparece claro de seu exame cuidadoso, limita-se a interpretar o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e os artigos 29 e 30 da Medida Provisória nº 1.621, e, ainda, o art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, para concluir que quanto aos débitos

relativos a fatos geradores ocorridos nos anos de 1995 e 1996, somente havia previsão legal de incidência de juros de mora sobre o valor dos tributos e contribuições, e que em relação aos períodos anteriores e posteriores a estes, há previsão legal de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

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

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

Lei nº 6.840, de 22 de setembro de 1980:

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

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

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

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

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

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:

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

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

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

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

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

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

Diante disso, não vejo como se pretender uma interpretação do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996 que restrinja a incidência dos juros de mora aos tributos e contribuições relativos a fatos geradores a partir de 1997, atribuindo ao vocábulo decorrente a acepção mais restritiva, quando a mesma lei prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício exigida isoladamente, e na mesma época que editada a lei em questão foi editada medida provisória prevendo a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir de 1997 sobre débitos em geral, relativos a fatos geradores anteriores a 1994; quando norma em vigor estendia a incidência dos juros Selic aos demais créditos da Fazenda Nacional; e, ainda, quando

o parágrafo 8º do art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, introduzido pela Medida Provisória nº 1.110, de 30 de agosto de 1995 já estendia a todos os demais débitos da Fazenda Nacional o disposto no referido artigo que, entre outras coisas, previa a incidência de juros com base na taxa de captação da Dívida Mobiliária Federal Interna e, posteriormente, com base na Selic.

Concluo, assim, no sentido de que, diferentemente do que entendeu o Relator, 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.

Assinatura digital
Pedro Paulo Pereira Barbosa