



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 16045.000312/2006-31
Recurso nº 139.018 Voluntário
Matéria IPI E MULTA REGULAMENTAR
Acórdão nº 202-18.564
Sessão de 11 de dezembro de 2007
Recorrente WOLKSWAGEM DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS
AUTOMOTORES LTDA.
Recorrida DRJ em Ribeirão Preto - SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 21/09/2001 a 31/12/2001

ISENÇÃO. TÁXI.

A IN SRF nº 31/2000 estabelece condição para fruição do benefício previsto na Lei nº 8.989/95. A falta de comprovação de que o adquirente do veículo táxi tem direito à isenção faz com que a montadora/fabricante fique obrigada a recolher o montante do imposto.

**NORMAS PROCESSUAIS. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO.
REVOGAÇÃO DA BASE LEGAL DO LANÇAMENTO.**

O art. 45 da Lei nº 9.430/96 foi revogado pelo art. 49 da Lei nº 11.488/2007. Deve ser afastada penalidade revogada por legislação posterior a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

MULTAS BÁSICAS.

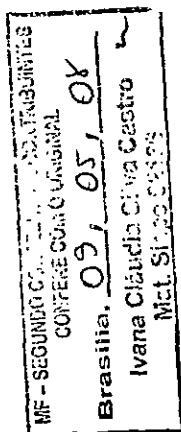
É cabível a aplicação de multas básicas previstas no Regulamento do IPI quando constatado pela fiscalização inobservância de comandos normativos contidos no referido Regulamento cuja penalidade é desvinculada do imposto ou do valor do produto.

MULTA DE OFÍCIO. MAJORAÇÃO.

À vista de alteração legislativa que revogou a regra de suporte da majoração deve a mesma ser excluída e reduzida ao percentual básico.

MULTA REGULAMENTAR. ARTs. 11 E 12 DA LEI Nº 8.218/1999.

É cabível a aplicação da multa regulamentar pelo não cumprimento dos prazos estabelecidos pela fiscalização para entrega de arquivos magnéticos, mormente quando tais prazos são estabelecidos em lapso de tempo coerente com o volume de



informações a serem prestadas e tenham sido dilatados no lapso temporal requerido pelo contribuinte. A entrega de arquivos magnéticos sem possibilidade de extração de informações pela fiscalização caracteriza a não entrega dos mesmos.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. PREVISÃO LEGAL. ART. 161 DO CTN.

Não havendo previsão legal para a incidência da taxa Selic, sobre a multa de ofício relativa a tributos vencidos a partir de 1º/01/1997, a partir do seu vencimento, cobram-se juros de mora de 1% ao mês, conforme disposto no art. 161 do CTN.

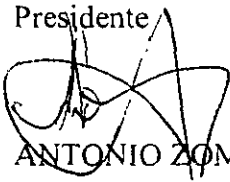
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES em dar provimento parcial da seguinte forma: I) por unanimidade de votos, em dar provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%; II) por maioria de votos, em dar provimento parcial para excluir a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício, mantendo-se esta exigência no patamar de 1%, nos termos do art. 161 do CTN. Vencidos, em primeira votação, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa (Relatora), Nadja Rodrigues Romero e Antonio Carlos Atulim, que votaram pela manutenção da taxa Selic sobre a multa de ofício e, em segunda votação, os Conselheiros Ivan Allegretti (Suplente), Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López, que votaram pelo não cabimento da cobrança de juros sobre a multa de ofício. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral o Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro, OAB/RJ nº 032.641, advogado da recorrente.

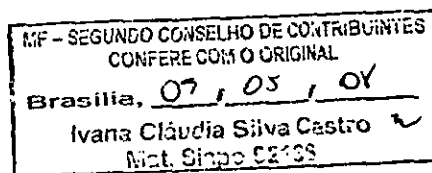

ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente


ANTONIO ZOMER

Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar.



Relatório

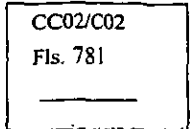
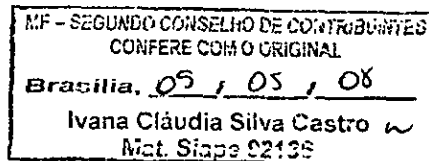
Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto - SP.

Por economia processual, reproduz-se abaixo o relatório da decisão recorrida:

"(...)

Segundo a descrição dos fatos de fls. 03/05 e o relatório fiscal de fls. 11/70, foram constatadas as seguintes irregularidades:

- 1. Falta de lançamento de IPI nas saídas de produtos tributados, pela utilização indevida do instituto da isenção do imposto. A empresa teria dado saída, com isenção do imposto, a veículos destinados a taxistas, sem a prévia e indispensável autorização da Receita Federal, emitindo a nota fiscal originalmente para destinatário distinto da autorização juntada posteriormente, ou ainda, para destinatário em que não ficou comprovado que seria taxista;*
 - 2. Falta de inclusão do ICMS na base de cálculo do imposto, nos casos em que as saídas foram com isenção do tributo estadual, considerando-se que o ICMS compõe a base de cálculo do IPI;*
 - 3. Aplicação de multa majorada de 112,5%, em virtude de embaraços à fiscalização do estabelecimento industrial.*
 - 4. Desrespeito a normas regulamentares sujeitando a empresa à aplicação da penalidade genérica prevista nos artigos 478 e 479 do RIPI/98 e 508 e 509 do RIPI/2002, nos seguintes casos: utilização de mesmo formulário para registrar entradas e saídas no Livro Registro de Apuração do IPI; não escrituração das saídas com isenção de IPI/táxi na coluna competente do Livro Registro de Apuração do IPI; utilização de CFOP incorreto para registrar saídas isentas de IPI no Livro Registro; vedação de acesso aos sistemas e bancos de dados de VW/Taubaté; encadernação de folhas dos três períodos de fevereiro de 2002 de cabeça para baixo; registro de valor no Livro Registro de forma indevida; não encadernação de notas fiscais de saída; guarda de documentário fiscal fora do estabelecimento sede; centralização da escrita em local diverso da sede do estabelecimento;*
 - 5. Embaraço à fiscalização durante o transcorrer do trabalho fiscal, resultando na aplicação de multa de valor fixo;*
 - 6. Atraso de 57 dias na entrega dos arquivos em meio magnético, tendo sido aplicada a multa de 0,002% da Receita Bruta, por dia de atraso.*
- Foi apensado ao presente processo, o processo nº 16045.000173/2006-45 em que a fiscalizada requer o cancelamento do Termo de Constatação nº 24, de 20/07/06, não admitindo o atraso na entrega dos arquivos em meio magnético.*



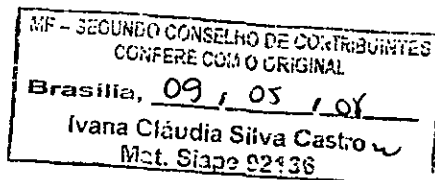
Inconformada com a autuação, a contribuinte, por intermédio de seu representante legal, protocolizou impugnação de fls. 345/373, em 18/10/2006, aduzindo em sua defesa as seguintes razões:

- 1. Não houve irregularidade nas saídas dos veículos com isenção do imposto, já que efetivamente foram destinados a taxistas;*
- 2. Não há justificativa para a majoração da multa de ofício aplicada, pois atendeu as intimações do fiscal; está sendo multada em relação aos arquivos em meio magnético, configurando-se em um autêntico 'bis in idem';*
- 3. Não tem fundamento a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo, nos casos em que a saída dos veículo ocorreu com isenção do ICMS, pois a base de cálculo do IPI é o valor da operação;*
- 4. A maior parte das 'infrações genéricas' apontadas pelo auditor sequer tem previsão específica na legislação do IPI, uma vez que se tratam de meros equívocos cometidos no dia a dia de uma grande indústria, e não trazem qualquer prejuízo à apuração e arrecadação do IPI;*
- 5. Possui regimes especiais, concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que autorizam a centralizar a escrituração fiscal;*
- 6. Basta uma passada de olhos pelos inúmeros termos lavrados pelo auditor e pelas respostas oferecidas pela impugnante, para se chegar à conclusão que não houve qualquer tentativa deliberada de embarço ao trabalho fiscal; a multa aplicada caracteriza-se como "bis in idem";*
- 7. Os arquivos magnéticos solicitados foram entregues, conforme demonstra o próprio relatório fiscal; deve ser cancelada a cobrança da multa, sob pena de flagrante desrespeito ao princípio constitucional da tipicidade;*
- 8. É evidente o caráter confiscatório da multa aplicada por atraso na entrega dos arquivos magnéticos; solicita a aplicação da equidade ao caso;*
- 9. O Termo de Constatação nº 24 que inexplicavelmente constituiu a impugnante em mora, apesar da entrega dos arquivos magnéticos, foi impugnado, com base na Lei nº 9.784/99, e é objeto de Recurso Hierárquico, e ainda não foi julgado.*
- 10. Não é cabível a incidência dos juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.*

Por fim, requer que seja reconhecida a total improcedência da exigência fiscal."

Apreciando as razões de defesa a Turma Julgadora proferiu decisão escorçada na ementa a seguir transcrita:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI



Período de apuração: 21/09/2001 a 31/12/2001

ISENÇÃO. TÁXI.

O estabelecimento fabricante fica obrigado ao recolhimento do imposto correspondente, quando der saída de veículo com isenção do IPI, para taxista, em desacordo com as normas e requisitos aos quais estava condicionado o benefício fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

É lícita a imposição de multa de ofício, com agravamento sobre a multa simples (112,5%), tendo em vista a falta de atendimento de intimações nos prazos estipulados.

IPI. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do IPI é o valor da operação.

MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS MAGNÉTICOS E RESPECTIVOS REGISTROS. FORMA DE APRESENTAÇÃO. DESATENDIMENTO.

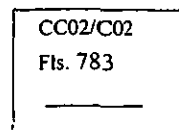
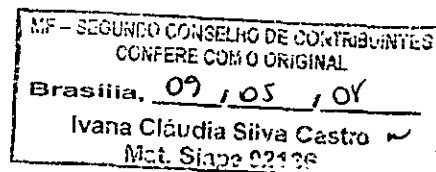
Inflige-se a multa prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/91, se forem desatendidas as formas estabelecidas para apresentação dos arquivos magnéticos e respectivos registros.

Lançamento Procedente em Parte".

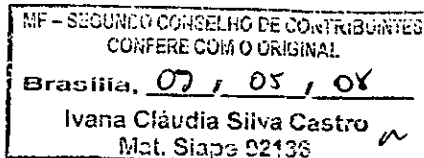
O Colegiado *a quo* julgou procedente em parte o lançamento para manter: a) a exigência do IPI devido pela irregularidade na saída de produtos com isenção em razão do destinatário (táxi); b) parte da multa relativa ao descumprimento de normas regulamentares de controle do IPI; e c) multa regulamentar por inobservância da legislação pertinente à apresentação de arquivos digitais e sistemas, consistente no não atendimento do prazo estabelecido para apresentação dos mesmos.

Cientificada da decisão em 31/01/2007, a empresa apresentou, em 28/02/2007, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, com as seguintes razões de dissenso:

- 1) discorda da alegação fiscal de haver se beneficiado indevidamente da isenção do IPI/táxi por ser este um benefício instituído para o contribuinte de fato e não o de direito;
- 2) entende que o simples fato de "dar saída com isenção do IPI a veículos destinados a taxistas" por suposta ausência de autorização da Secretaria da Receita Federal em nome deles, "não tem o condão de tornar exigível o IPI incidente nessas operações, o que é pior, com acréscimos moratórios". Ou seja, que o IPI será devido se o destinatário final do veículo não for taxista, ou sendo, não detiver, em nenhum momento, a devida autorização legal. Dos documentos anexados à impugnação comprova que o destinatário final era taxista devidamente autorizado; diversos, inclusive, com autorização expedida em data anterior à saída do estabelecimento autuado;



- 3) entende, também, desarrazoado que a mera ausência das autorizações efetivamente concedidas pela SRF ao beneficiário final, na época em que deu saída aos veículos, resulte em exigência do IPI;
- 4) reputa tratar-se de descumprimento de obrigação acessória, ensejando imputação de multa formal. Reproduz o que alega ser manifestação deste Conselho de Contribuintes sem, entretanto, identificar a origem;
- 5) explica que as operações de venda de veículos não se realizaram diretamente para os efetivos beneficiários mas por interposta pessoa jurídica – concessionárias de veículos – que são as que efetivamente realizam as vendas a taxistas;
- 6) a Lei nº 8.989/95, ao tratar das obrigações estabelecidas para fruição da isenção pelos taxistas, não estabelece exigência especial às fabricantes de veículos. O art. 3º da citada lei somente determina que a isenção seja reconhecida pela SRF; que somente uma imprudente exegese pode afastar a responsabilidade para o cumprimento da condição de fruição do benefício do contribuinte de fato. O art. 6º da lei deixa claro tal responsabilidade. Reproduz ementas de julgados que alega ser deste Conselho de Contribuintes sem, entretanto, identificá-los;
- 7) atribui, “quando muito”, a responsabilidade por uma “prévia” verificação/autorização do cumprimento das condições para gozo da isenção a quem efetivamente realiza a venda do veículo, ou seja, a concessionária;
- 8) combate os termos do art. 6º da IN SRF nº 31, de 2000, por entender que a mesma extrapola o conteúdo do diploma normativo. Reproduz texto que alega ser de decisão deste Conselho de Contribuintes, porém não identifica o acórdão. Conclui ser parte ilegítima para figurar na relação tributária assente no auto de infração;
- 9) reproduz trechos do Termo lavrado pela fiscalização e dos fundamentos da decisão recorrida para minorar as consequências advindas da exasperação da multa de ofício que restou majorada em 50% no percentual. Defende que o mesmo fato reputado como ilicitude passível de ser apenado com multa não pode ser agravado duas vezes: uma pela majoração da multa e outra pela aplicação de multa específica relativa à “suposta não apresentação dos arquivos magnéticos que lhe foram requisitados”;
- 10) argumenta que a decisão recorrida fundamenta que a majoração da penalidade tem matriz legal no art. 46 da Lei nº 9.430/96, o qual se encontra revogado pelo art. 20 da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007;
- 11) rejeita a imputação de penalidade em razão de infrações denominadas “genéricas”, que não possuem previsão específica na legislação, consistente na inobservância de regras de escrituração. A própria fiscalização reconheceu que inexistiu prejuízo à apuração e arrecadação do tributo fiscalizado. Entende que somente as infrações que possam efetivamente prejudicar a apuração, fiscalização e/ou a arrecadação do tributo são



passíveis de multa, elencando, como exemplo, as infrações afastadas pela decisão recorrida;

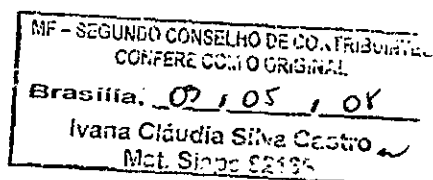
- 12) assevera que as irregularidades relativas à guarda de documentário fiscal fora do estabelecimento, com centralização da escrita em local diverso está arrimada em autorização especial concedida pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo que permite a centralização da escrituração fiscal em outro estabelecimento. Os atos autorizadores foram exibidos mas não aceitos pela fiscalização. Entende inexistir irregularidade na conduta, sendo descabida a multa aplicada;
- 13) explana acerca da pretensa mora na apresentação dos meios magnéticos, alegando haver cumprido as disposições da legislação em vigor para a matéria. Reproduz trechos do relatório fiscal alegando “tamanha confusão” da fiscalização que interpôs recurso hierárquico, nos termos da Lei nº 9.784/99, pretendendo a anulação do Termo de Constatação nº 24, lavrado pela fiscalização;
- 14) entende que a multa lavrada não pode prevalecer, primeiro, em razão da efetiva entrega dos arquivos magnéticos e, segundo, em razão de a questão da mora ser objeto de recurso hierárquico que se encontra ainda não julgado;
- 15) persiste fundamentando as razões porque considera descabida a multa pelo atraso na entrega dos meios magnéticos e a desproporcionalidade e desarrazoabilidade da multa exigida;
- 16) rebate a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Alfim requer seja afastada a cobrança do IPI/táxi, canceladas as multas pelas chamadas infrações genéricas, afastada a multa por embarço à fiscalização, cancelada a cobrança da multa por atraso na entrega dos arquivos magnéticos ou que tenha sua exigibilidade suspensa até que se julgue o recurso hierárquico e, por fim, seja decretada a não incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

É o Relatório.

C

1



Voto Vencido

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições legais para sua admissibilidade e conhecimento.

O cerne da lide está nas seguintes matérias:

1. saída *com isenção do IPI a veículos destinados a taxistas* por suposta ausência de autorização da Secretaria da Receita Federal em nome deles;
2. exasperação da multa de ofício que restou majorada em 50% do percentual básico;
3. imputação de penalidade em razão de infrações denominadas “genéricas”;
4. multa pelo atraso na entrega dos meios magnéticos;
5. incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Quanto ao primeiro ponto, tem-se que matéria idêntica foi analisada no Processo nº 16045.000186/2005-33, Recurso Voluntário nº 139.016, apreciado por esta Câmara na sessão realizada no mês de novembro de 2007, da relatoria do Conselheiro Gustavo Kelly Alencar.

Tratando-se dos mesmos fatos e das mesmas razões de decidir, peço vênica ao referido Conselheiro para reproduzir abaixo parte do voto por ele proferido para que passe a fazer parte integrante deste, constituindo-se nas razões do que aqui se decide:

“- responsabilidades do fabricante pelo descumprimento dos requisitos para a fruição da isenção do IPI para táxis;

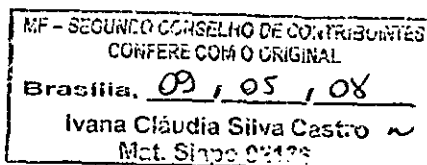
(...)

Quanto ao primeiro ponto, incontroversos são os fatos, de que (i) diversas operações foram realizadas sem a apresentação, no momento da operação ou posteriormente, da autorização para a aquisição com isenção; (ii) alienação para destinatário diverso do constante na autorização; (iii) alienação para destinatário que só veio a possuir a autorização posteriormente.

Assim, a questão a ser analisada é unicamente de direito.

Sobre o tema, prevê a legislação regente, em todas as suas alterações:

Lei nº 8.989/95:



Art. 1º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) os automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), quando adquiridos por (redação original)

Art. 1º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) os automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), de no mínimo quatro portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável, quando adquiridos por (Redação da Lei 10.182/01)

Art. 1º Ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão, quando adquiridos por: (redação da lei 10.690/03)

I - motoristas profissionais que, na data da publicação desta lei exerçam comprovadamente em veículo de sua propriedade atividade de condutor autônomo de passageiros, na condição de titular de autorização, permissão ou concessão do poder concedente e que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi);

I - motoristas profissionais que exerçam, comprovadamente, em veículo de sua propriedade atividade de condutor autônomo de passageiros, na condição de titular de autorização, permissão ou concessão do Poder Público e que destinam o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi); (redação da lei 9.317/96)

IN SRF 31/00

Art. 2º Poderão adquirir, com isenção do IPI, para utilização na atividade de transporte individual de passageiros, na categoria de aluguel (táxi), automóvel de passageiros ou veículo de uso misto, de fabricação nacional, de até 127 HP de potência bruta (SAE), de no mínimo quatro portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movido a combustível de origem renovável, classificado na posição 8703 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996:

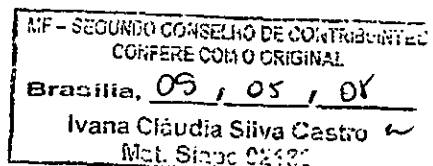
I – o motorista profissional que:

a) exerça, comprovadamente, em veículo de sua propriedade, a atividade de condutor autônomo de passageiros, na condição de titular de autorização, permissão ou concessão do Poder Público;

b) seja titular de autorização, permissão ou concessão para exploração do serviço de transporte individual de passageiros (táxi), e esteja impedido de continuar exercendo essa atividade em virtude de destruição completa, furto ou roubo do veículo;

(...)

Normas Aplicáveis aos Fabricantes e aos Estabelecimentos Equiparados a Industrial



Art. 6º O fabricante ou o estabelecimento equiparado a industrial só poderá dar saída aos veículos com isenção quando de posse da autorização emitida pela Secretaria da Receita Federal.

(NOTA: as concessionárias de veículos não são estabelecimentos equiparados a industrial)

§ 1º Na Nota Fiscal de venda do veículo com isenção, para o distribuidor, deverá constar a seguinte observação: 'ISENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - Lei nº 8.989, de 1995'.

§ 2º O IPI incidirá, normalmente, sobre quaisquer acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo adquirido.

Normas Aplicáveis aos Distribuidores

Art. 7º Na Nota Fiscal de venda do veículo para o beneficiário da isenção deverá constar a seguinte observação: 'ISENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - Lei nº 8.989, de 1995'.

Resta claro então que não podiam os fabricantes dar saída aos veículos sem a apresentação da autorização, e, por óbvio, não poderia haver alienação a pessoa estranha ao titular da autorização, ainda que esta fosse apresentada.

E é assim a jurisprudência deste Colegiado:

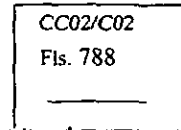
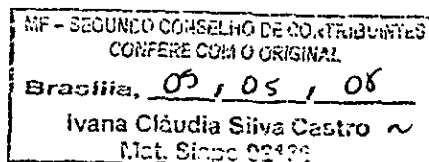
'RV 112347 IPI - ISENÇÃO - TÁXI - O artigo 14 da IN SRF Nº 26/95 estabelece condição para fruição do benefício previsto na Lei nº 8.989/95. A falta de comprovação de que o adquirente do veículo táxi tem direito à isenção no prazo de 120 dias faz com que a montadora/fabricante fique obrigada a recolher o montante do imposto. Recurso a que se nega provimento.'

A IN SRF 08/97, citada pela recorrente, não lhe socorre, eis que trata da relação entre fabricante e distribuidores, concedendo um prazo de 120 dias para se operacionalizar o traslado da autorização de isenção, apresentada quando da aquisição do veículo. Ademais, seu parágrafo 2º é claro ao estabelecer a responsabilidade:

'Art. 4º São asseguradas a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos referidos nesta Instrução Normativa.

§ 1º Os estabelecimentos fabricantes, à vista de encomenda de seus distribuidores autorizados, poderão dar saída com isenção aos veículos de que trata esta Instrução Normativa, devendo, no prazo de 120 (cento e vinte) dias, contado da data em que houver ocorrido aquela saída, estar de posse da primeira via do documento que tenha reconhecido o direito à isenção.

§ 2º Não estando de posse do citado documento, no vencimento do prazo determinado no caput deste artigo, deverá o estabelecimento



fabricante providenciar o recolhimento do imposto correspondente, acrescido de juros de mora, na forma da legislação vigente.

A própria IN estabelece que compete aos distribuidores exigir a autorização quando da saída do veículo do estabelecimento:

'Art. 5º Os distribuidores somente poderão dar saída aos veículos recebidos com isenção do imposto quando de posse da autorização da Secretaria da Receita Federal.'

Logo, não assiste razão à recorrente neste aspecto, devendo ser mantido o lançamento."

A emissão da documentação relativa à autorização para saída, com isenção, de veículos destinados a taxistas deve se dar previamente à referida saída, sob pena de, no momento de ocorrência do fato gerador, encontrar-se o contribuinte desacombertado de norma legal que o autorize promover a referida saída sem lançamento do imposto correspondente.

A recorrente combate sistematicamente a sua responsabilidade quanto às saídas sem lançamento do IPI, transferindo-a para a concessionária. Porém passa ao largo quanto à questão de parte da saída que promoveu não se vincular aos taxistas aos quais os veículos foram efetivamente vendidos, denotando a ocorrência de saída para destinatário fictício, o que constitui indícios passíveis de conduzir à perquirição de falsidade ideológica no momento da prática do ato de dar saída ao produto industrializado com o benefício fiscal de isenção do IPI.

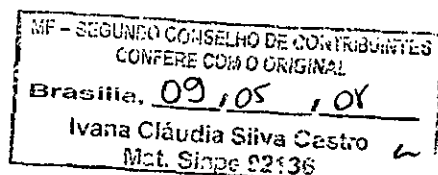
Portanto, improcedentes as alegações relativas às saídas com isenção do IPI de veículos para taxistas, devendo ser mantido o lançamento.

Quanto à majoração da multa de ofício pode ser verificado no Relatório Fiscal de fls. 11 a 70, mais especificamente às fls. 43 a 54, afastando o rico adjetivismo da autoridade administrativa para relatar os fatos, a forma de atendimento das intimações fiscais.

Verifica-se que a recorrente tornou o processo de fornecer as informações e elementos requisitados pela fiscalização indefinidamente continuado uma vez que suas respostas parciais, sucessivamente, se transformaram em causas de efeitos semelhantes. Ou seja, por mais que se esforçasse, o fiscal não logrou obter as informações de forma que pudesse, linearmente, dar seqüência ao trabalho fiscal investigativo junto à recorrente.

O relato fiscal dá conta de que diversas intimações tiveram o pedido de dilação de prazo formulado pela recorrente já no término do prazo original, que, em muitas, a solicitação de apresentação de documentos foi de trinta dias. Tais dilatações de prazo foram formalmente requeridas em prazo que a própria recorrente se comprometeu a cumprir. O que, constata-se nos autos, não foi cumprido.

Como exemplo tem-se a intimação datada de 27 de junho de 2005 que requereu os documentos relativos aos anos de 2000 a 2005 na qual a fiscalização concedeu um prazo de 30 dias, havendo a recorrente solicitado, em 25 de julho de 2005, prazo adicional de 20 dias, sendo que não logrou entregar os documentos requisitados no tempo aprazado. Ainda em setembro de 2005 atesta a fiscalização o não recebimento de todos os documentos, havendo a recorrente alegado não haver logrado êxito na localização dos documentos faltantes.



Essa postura caracteriza sim embaraço à fiscalização, demonstrando cabalmente o descaso dos prepostos da recorrente com a obrigação legal de disponibilizar para a fiscalização todos os elementos necessários à verificação do correto cumprimento da obrigação tributária.

Deve-se considerar seriamente que documentos fiscais que comprovam os fatos jurídicos ocorridos no curso da atividade de uma empresa não são meros papéis a serem arquivados de forma esdrúxula, desguarnecida de cuidados impostos por norma própria. Em sendo assim, ou a recorrente desatendeu totalmente as regras legais pertinentes à guarda de documentos que comprovem a regularidade tributária de suas atividades ou acintosamente desafiou a fiscalização embaraçando à exaustão a chegada dos trabalhos a bom termo.

Qualquer que tenha sido o *animus* que moveu a recorrente, o fato é que restou cabalmente demonstrado o embaraço à fiscalização, dificultando sobejamente a apuração dos fatos conforme determina a legislação tributária.

Entretanto, verifica-se que recente alteração normativa revogou o fundamento legal que dava suporte à referida majoração. A Lei nº 11.488, de 27/06/2007, assim dispõe em seu art. 40, *verbis*:

“Art. 40. Ficam revogados:

I - os arts. 69 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, 45 e 46 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

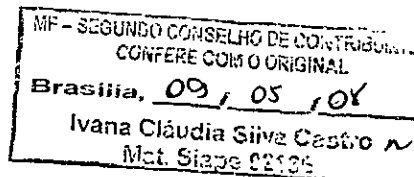
Portanto, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a multa de ofício deve ser aplicada em seu percentual normal de 75%, excluída a majoração prevista no art. 461, § 7º, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/98.

Quanto ao item seguinte – imputação de penalidade em razão de infrações denominadas “genéricas” – verifica-se que os textos dos arts. 478 e 479 do RIPI/98 e 508 e 509 do RIPI/2002 dão o respaldo jurídico necessário à sua aplicação. O que a recorrente demonina de “penalidades genéricas” são, na verdade, diversas obrigações acessórias que devem ser observadas pelo contribuinte, necessárias e determinantes na comprovação e fiscalização da efetividade do cumprimento da legislação tributária correspondente e existentes em diversos artigos do RIPI. Tais requisitos de escrituração e guarda de documentos por se constituírem em procedimentos que necessariamente devem ser observados no dia a dia da atividade do contribuinte e, por isso mesmo, traduzem a cultura organizacional quanto à observância das regras legais tributárias, são penalizados com multa básica, de aplicação genérica.

Constatadas pela fiscalização as irregularidades apontadas, deve ser mantida a multa lançada.

No item seguinte – multa pelo atraso na entrega dos meios magnéticos –, que constitui a parte substancial do auto de infração, refere-se à penalidade expressamente prevista em lei, a qual atribui à autoridade administrativa fiscal competência para aplicá-la quando comprovado o descumprimento não fundamentado do prazo dado para a entrega dos arquivos magnéticos.

Assim dispõe o art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001:



'Art. 72. Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.

§2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

§3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

§4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.' (NR)

'Art. 12 {A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: - redação original}

(...)

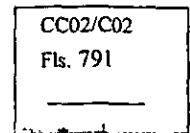
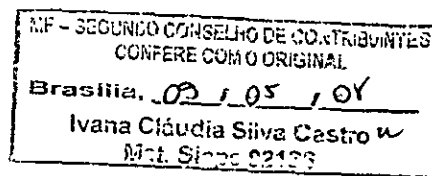
III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas." (NR)

Em sua redação original, o art. 12 da Lei nº 8.218/1991 determinava no parágrafo único que o prazo para apresentação do arquivo magnético seria estabelecido diretamente pelo Auditor-Fiscal e não poderia ser inferior a vinte dias.

Em que pese estivesse alterada a redação original, as Intimações Fiscais nºs 14, de 29/08/2005, e nº 15, de 30/08/2005, estabeleceram, para apresentação dos referidos arquivos, o prazo de 20 dias (fls. 109/110).

Consta documento da recorrente, às fls. 117/118, datado de 16/09/2005, informando o encaminhamento do arquivo magnético contendo todas as operações de saídas de produção do estabelecimento, sob todos os CFOP, relativos aos anos de 2000 a junho de 2005.



Entretanto, à fl. 119, consta que o Auditor-Fiscal lavrou nova Intimação, de nº 16, datada de 23/09/2005, e recepcionada pela recorrente em 29/09/2005, na qual é requerida a apresentação do *lay-out* dos arquivos magnéticos apresentados – extensão, início e fim dos campos.

O referido *lay-out* do arquivo magnético, requerido em 16/09/2005, foi encaminhado à fiscalização em 14/10/2005, conforme atesta o documento de fls. 123/124.

Mais uma vez, como se constata nas partes do arquivo magnético impressas de fls. 147/151, o *lay-out* encaminhado não permite a leitura do arquivo magnético, cujas informações não permitem a compreensão humana dos dados ali consignados.

Novamente os dados foram apresentados, pela recorrente, em CD-R, conforme documento da recorrente à fl. 221, datado de 19/07/2006. Novamente ficou constatada a impossibilidade de leitura dos dados, conforme impressões obtidas do CD-R de fls. 230/231.

À fl. 236 consta o Termo de Constatação nº 26, datado de 03/08/2006, registrando a não apresentação, até aquela data, dos arquivos magnéticos e respectivos relatórios de acompanhamento, devidamente recebido e assinado pelo preposto da recorrente.

À fl. 224 foi lavrado o Termo de Constatação nº 24, em 20/07/2006, no qual o Auditor-Fiscal consignou o não atendimento da intimação para apresentar os arquivos magnéticos que por força de lei deveriam estar disponibilizados para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, como acima reproduzido, atestando estar a recorrente incurso no tipo inscrito no art. 504, inciso III, do Regulamento do IPI de 2002.

À fl. 275 consta documento emitido pela Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Taubaté - SP, respondendo a solicitação de cancelamento do Termo de Constatação lavrado em 20/07/2006, formulado por meio do Processo Administrativo nº 16045.000173/2006-45, ao qual foi negado deferimento, com fundamento nas provas em poder da fiscalização de que efetivamente a fiscalizada não havia atendido à intimação na medida em que as informações apresentadas não permitiram a realização do trabalho fiscal.

Portanto, entendo que pela descrição acima realizada restou sobejamente comprovado que, efetivamente, a recorrente não atendeu ao comando legal que a obriga **“manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais”**.

Dessarte, por consequência lógica, incorreu na multa estabelecida no art. 12, inciso III, da Lei nº 8.218/1999, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Destaque-se que o recurso hierárquico apresentado pela recorrente, nos termos da Lei nº 9.784/1999, não tem o condão de elidir a exigência fiscal contida nestes autos. O recurso hierárquico não se amolda à forma jurídica processual e material estabelecida pelo Direito Tributário, bem como, nessa parte, conforme consta da própria lei retrocitada, a mesma não tem aplicação em relação às matérias contidas em rito processual próprio.

Finalmente, quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O levantamento desta questão, no meu entender, é totalmente estranha à matéria posta nos autos. Isso porque, até a presente data, o lançamento não goza de certeza e liquidez,

encontrando-se ainda em fase litigiosa e da intimação expedida às fls.675/676 não consta a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A expressão contida no demonstrativo de débito à fl. 676 *"Nota: os valores acima correspondem a valores originais. O pagamento deverá ser efetuado com os acréscimos legais cabíveis."*, não enseja a defesa *a priori* do entendimento que a autoridade administrativa executora do acórdão poderá vir a ter da forma de quantificação do crédito tributário a ser exigido.

Entretanto, a Câmara decidiu por conhecer e apreciar a matéria.

Para tanto, valho-me do voto vencido proferido no Acórdão nº 104-22.508, em sessão realizada em 13/06/2007, da relatoria do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, o qual fez exaustiva análise da matéria. Peço vênia para reproduzi-lo quanto a esse ponto:

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

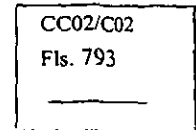
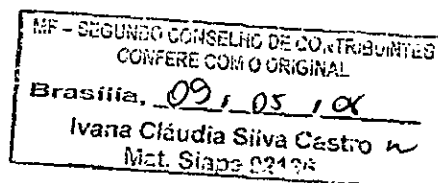
Já tive oportunidade de examinar esse tema no recurso nº 137.778, onde me posicionei a favor da incidência dos juros sobre a multa de ofício com base, em síntese, nas considerações de que o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora e de 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:

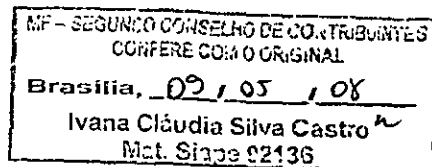
A linguagem do legislador é uma linguagem natural, penetrada, em certa porção, por termos e locuções técnicas. Nem poderia ser de outra maneira. Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são 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, atecniais, 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 escolha 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.

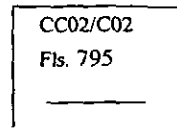
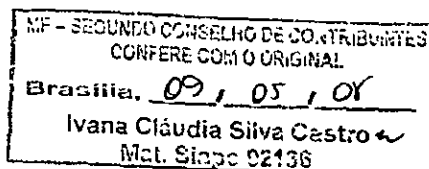
(...)

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:

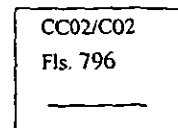
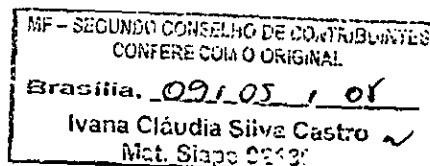
Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 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.'

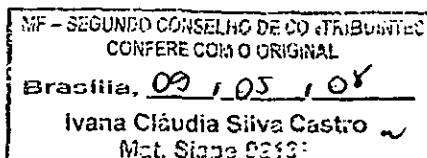
Ora, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro. Isso não quer dizer em absoluto que o CTN equipare penalidade pecuniária a tributo.

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, contido num 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:

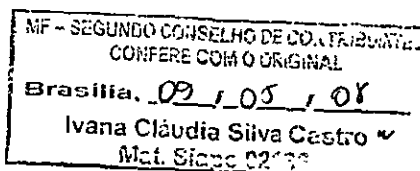
A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se 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 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.

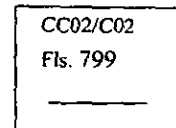
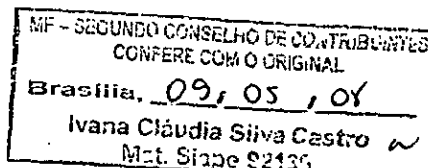
Art 4º - A correção monetária continuará a ser aplicada nos termos do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979, ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 2º deste Decreto-lei.

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 sequência, 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.

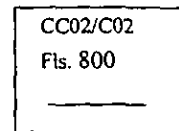
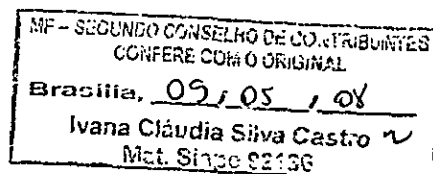
§ 2º O encargo de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, será calculado sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

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.

2



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.

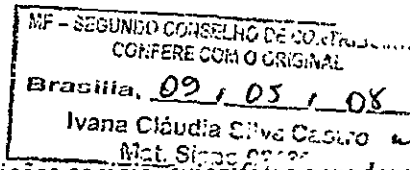
§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 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, visando 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.

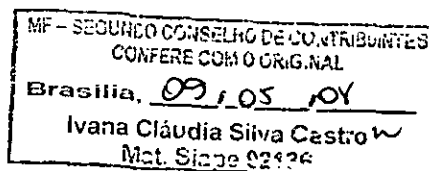
§ 4º Os juros de mora de que trata o inciso I, deste artigo, serão aplicados também às contribuições sociais arrecadadas pelo INSS e aos débitos para com o patrimônio imobiliário, quando não recolhidos nos prazos previstos na legislação específica.

§ 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 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.

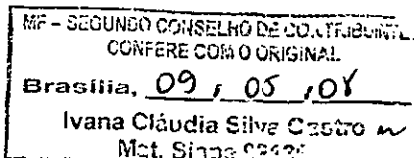
Pelo texto do artigo 8º da lei, contudo, os juros com base na taxa Selic seriam aplicados apenas sobre os tributos e contribuições arrecadados pela Secretaria da Receita Federal (caput), as contribuições arrecadadas pelo INSS e os débitos para com o patrimônio imobiliário.

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.

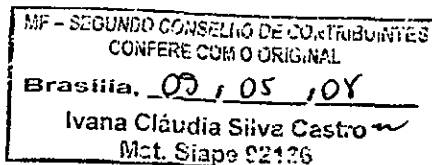
§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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.

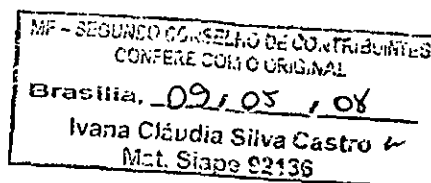
Sobre o mérito da questão, insta registrar, como início de discussão, que o verbete decorrente é desses que comportam diferentes significações, tais como advindo, originado, derivado, resultado, nascido, procedente, como se colhe dos dicionários e, portanto, a expressão débitos decorrentes de tributos 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.

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 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:

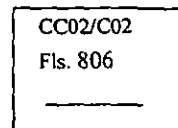
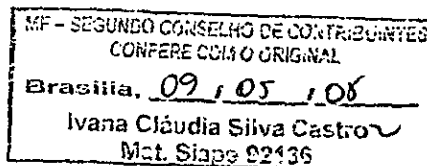
Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

(...)

§ 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.

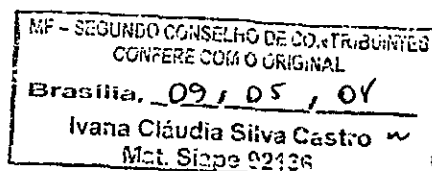
É de se concluir, assim, que o que se tem neste caso é um exemplo claro de uma impropriedade gramatical, decorrência natural das limitações lingüísticas e da forma peculiar do processo legislativo, o que por si só desautoriza a pressa em se eleger como "correta" a interpretação que harmonize gramaticalmente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

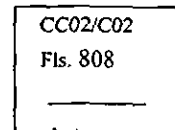
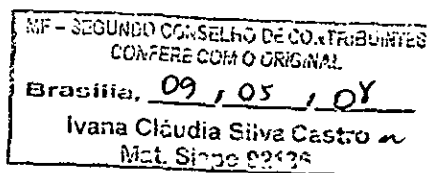
Já o art. 30 da mesma Lei prevê a incidência de juros calculados com base na taxa Selic sobre os débitos referidos no art. 29. Ora, ou bem os débitos decorrentes de contribuições incluem as penalidades e há a incidência de juros sobre estas, ou bem não as incluem e não haveria norma determinando a conversão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

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

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

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

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



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

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

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

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

Cabe analisar, por fim, o comando constante dos artigos 29 e 30 da Lei nº 10.522, de 2002, introduzidos pela MP 1.542, de 18 de dezembro de 1996. Esses dois artigos em conjunto prevêm a incidência de juros Selic sobre débitos de qualquer natureza cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, o que é invocado às vezes como argumento no sentido de que a lei limitou a incidência dos juros Selic sobre os débitos de qualquer natureza aos fatos geradores ocorrido até 1994.

Tal conclusão, todavia, é fruto de uma análise meramente gramatical e isolada dos dispositivos, sem preocupação com a natureza da matéria que se pretende regular. É que os dois artigos claramente regularam uma situação pendente, decorrência desse processo de desindexação dos tributos, relacionada com a Lei nº 8.981, de 1995, em especial com o seu artigo 5º, transcritos acima.

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

O que a Medida Provisória nº 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº 10.522, de 2002) fez foi regular a situação dos débitos relativos a fatos geradores até 31/12/1994 que, por não terem sido pagos ou parcelados, continuavam sendo controlados e apurados em Ufir, ao mesmo tempo em que determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1997, os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994 seriam lançados em Reais. E determinou também que, a

partir de 1º de janeiro de 1997, esses mesmos débitos, que antes eram atualizados monetariamente e acrescidos de juros de mora de 1% ao mês, e, a partir de 1º de janeiro de 1997 não mais sofreriam correção monetária, passariam a incidir juros de mora com base na taxa Selic.

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

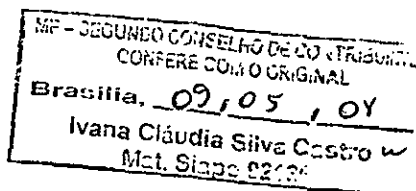
Merece alguns comentários, também, o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/1998, que da interpretação do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 e da Medida Provisória nº 1.621, convertida na Lei nº 10.522, de 2002, concluiu pela incidência, a partir de 1º de janeiro de 1997, de juros sobre a multa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

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

- a) fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97;*
- b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31/12/1994, se não tiverem sido objeto de parcelamento até 31/08/1995.*

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

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



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

Lei nº 6.840, de 22 de setembro de 1980:

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

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

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

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

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

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:

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

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

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente

julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).

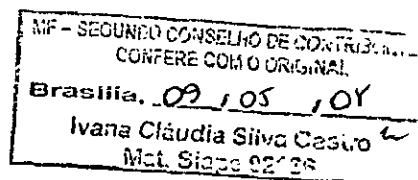
Vale ressaltar que em todas as reedições posteriores da Medida Provisória em questão, inclusive após a Lei nº 9.430, de 1996, o mesmo dispositivo foi repetido, até ser finalmente convertida a Medida Provisória na Lei nº 10.522, de 2002 e o dispositivo em questão ter se transformado no artigo 17 dessa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

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 os juros com base na taxa Selic incidiriam sobre todos os créditos, inclusive as multas. É claro, por tudo o que foi dito até aqui, que há sempre a possibilidade de que a leitura estritamente gramatical não seja suficiente para se extrair do texto da lei o seu conteúdo normativo; que apesar de as palavras denotarem um certo significado, o sentido da norma pode ser outro. Mas, para tanto, é preciso demonstrar, a exemplo do que procurei fazer ao longo de toda esta análise, que esse sentido que se pretende dar é o que melhor harmoniza o sistema de normas, apesar da leitura gramatical apontar noutra direção.

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

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

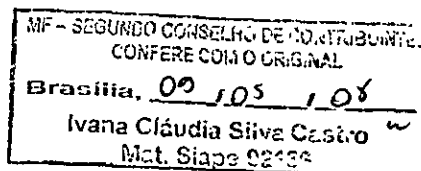
Concluo, assim, no sentido de que há previsão legal para a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício exigida isolada ou juntamente com impostos ou contribuições relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.



Com as considerações acima, voto por dar provimento parcial para reduzir o percentual da multa de ofício majorada ao percentual básico de 75%, em razão da revogação da legislação em que se fundou a mesma.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2007.


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA



Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Designado

Cuido, neste voto, apenas da questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, lançada conjuntamente com o tributo.

Alegando a recorrente que a cobrança de juros Selic sobre a multa de ofício não encontra previsão legal, apoiando a sua tese nos Acórdãos nºs 201-78.718, de 19/10/2005, e 202-16.397, de 14/06/2005.

Esta questão tem sido levantada cada vez com mais frequência pelos contribuintes, e quase sempre apenas em grau recursal. Por conta disto, algumas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes não têm conhecido da matéria por considerá-la preclusa ou estranha aos autos.

Não me parece ser assim. A multa de ofício vence trinta dias após a ciência do auto de infração, data que, em regra, coincide com a data de impugnação. Se os juros penalizam a mora, obviamente não podem ser exigidos no auto de infração, não se constituindo, então, em matéria impugnável, por falta de um dos pressupostos para a instauração do litígio na primeira instância, que é a intimação para o seu pagamento.

Após o julgamento de primeira instância, porém, o contribuinte é intimado a pagar o crédito tributário remanescente, aí sim, acrescido de juros de mora, também sobre a multa de ofício não paga no seu respectivo vencimento.

Se a imposição dos juros sobre a multa só surge nos autos em momento posterior à data de impugnação, entendo ser cabível a sua apreciação pelo Conselho de Contribuintes, conforme disposições contidas no § 4º do art. 4º do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal. Se a matéria não for apreciada pela Câmara, restará ferido, a meu ver, o princípio da ampla defesa, uma vez que não se estabelecerá novo contraditório na fase de execução do presente julgado, como ocorre na esfera judicial.

Portanto, conheço da argumentação da recorrente, apresentada com o fim de se contrapor à cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

A matéria já foi apreciada pela Câmara na sessão de 14/06/2005, quando do julgamento do Recurso nº 125.436 (Acórdão nº 202-16.397, por mim relatado), ocasião em que se decidiu, por unanimidade, que os juros de mora não incidem sobre a multa de ofício proporcional lançada conjuntamente com o tributo ou contribuição, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/1997.

A conclusão de que os juros Selic não incidem sobre as multas proporcionais lançadas juntamente com o imposto ou contribuição foi extraída da interpretação dada ao art. 61 e § 3º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, e nos arts. 29 e 30 da Medida Provisória nº 1.621-31, de 13/01/98, que deu origem à Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“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.”(gn)

Não me parece que a palavra “**débitos**” utilizada pelo *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/96 contempla o principal e a multa de ofício, isto porque, se assim fosse, esse dispositivo estaria amparando a cobrança da multa de mora sobre a multa de ofício, quando, taxativamente, prega que “*Os débitos para com a União, [...] serão acrescidos de multa de mora.* Assim, não vejo como o § 3º desse artigo possa embasar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Os arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002 (MP nº 1621-31/98), a seu turno, prescrevem, *verbis*:

“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

Brasília, 09 / 05 / 07

Ivana Cláudia Silva Castro ~
Mat. Síncope 2212

CC02/C02
Fls. 815

janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento." (g.n.)

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

O *caput* do referido art. 29 não prescreveu a incidência dos juros de mora, com base na taxa Selic, sobre as multas de ofício decorrentes de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997.

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

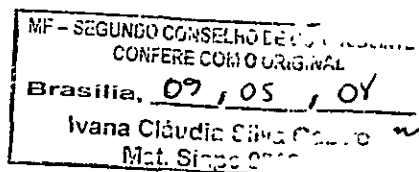
De igual forma, os demais parágrafos do art. 29 não trataram dos fatos geradores posteriores a 01/01/1997, até porque, como esclarece o Manual de Redação da Presidência da República (2ª edição, revista e atualizada. Brasília, 2002), "*Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, a imediata divisão de um artigo, ou, como anotado por Arthur Marinho, (...) parágrafo sempre foi, numa lei, disposição secundária de um artigo em que se explica ou modifica a disposição principal*"¹.

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

Gilberto Ulhôa Canto, referindo-se à interpretação a ser dada às normas tributárias, assim se manifestou (*In*: 4º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, São Paulo, 1995, p. 175):

"Um erro grave que no trato das questões tributárias se comete com lastimável freqüência é buscar na Lei uma amplitude de aplicação que do seu teor não se infere. A título de lhes dar interpretação 'funcional', compatível com a 'realidade econômica', e outras expressões vazias de conteúdo, certas autoridades lançam-se com enorme açodamento na interpretação dos textos, como se elas tivessem, sempre, de ser interpretadas. Na verdade, a Lei deve ser lida e entendida como se depreende do seu contexto. A interpretação é um processo gnoseológico de maior complexidade, que somente cabe quando (a) no seu texto não se encontre, de modo claro e conclusivo, um comando de norma, (b) quando aquilo que deflue da mera leitura torna a regra legal inaplicável porque contra as Leis da natureza, (c) quando um

¹ MARINHO, Arthur de Sousa. Sentença de 29 de setembro de 1944, in *Revista de direito administrativo*, vol. I, p. 227 (229). Cf. também PINHEIRO, Hesio Fernandes. *Técnica legislativa*. 1962. p. 100.



dispositivo de Lei aparenta, pela Leitura, uma determinação que se choca com a de outro artigo da mesma Lei, ou (d) quando a disciplina que ela estabelece na sua expressão vocabular é contrária ao sistema de direito positivo em que se insere. Fora desses casos, não há que interpretar a norma, e muito menos para descobrir nas suas palavras uma ordem que não formula."

Nos casos em que a multa de ofício é constituída de forma isolada, no entanto, a cobrança de juros de mora com base na taxa Selic encontra previsão legal expressa no art. 43 da Lei nº 9.430/96, *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."

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

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

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar esta matéria, quando do julgamento do Recurso nº 155.344, na sessão de 25/05/2007, proferiu o Acórdão nº 101-96.177, relatado pela Conselheira Sandra Maria Faroni, de cujo voto adoto e abaixo transcrevo o seguinte trecho:

"A questão de fundo deste recurso é a incidência de juros de mora sobre a multa por lançamento de ofício.

[...]

Ao nascer a obrigação não nascem os juros de mora. Os juros não decorrem do fato gerador, como a obrigação principal, mas da impontualidade. A exigibilidade dos juros de mora decorre da lei (CTN, art. 161), e a legislação aplicável para seu cálculo é a legislação vigente a cada momento em que se verifica a mora.

É preciso atentar que o art. 161 não é autorizativo, mas sim, impositivo. O dispositivo não autoriza a cobrança de juros de mora, mas a impõe, sempre que o crédito for pago após o vencimento. Seu § 1º, inclusive, para não possibilitar a falta de juros de mora por ausência de lei específica, tem regra para suprir eventual omissão, determinando que os juros serão de 1%, salvo se a lei dispuser de forma diferente. A taxa de 1% não configura limite mínimo ou máximo para os juros, porque a taxa será aquela prevista na lei em vigor

quando da mora, mas sim, a taxa a ser aplicada em caso de ausência de lei fixando-a em outro percentual.

O tema de incidência dos juros sobre a multa por lançamento de ofício foi mais de uma vez enfrentado por esta Câmara. Quando da apreciação de embargos de declaração (recurso 128.490 do qual fui relatora), concluí :

'Pelas razões expostas, voto no sentido de acolher os embargos e re ratificar o Acórdão 101-93.953, de 19 de setembro de 2002, para dar provimento parcial ao recurso apenas para declarar que sobre a multa lançada não incidem juros à taxa SELIC, por falta de previsão legal, podendo incidir juros de 1% ao mês, com base no § 1º do art. 161 do CTN.'

Numa outra oportunidade a Câmara deliberou sobre o tema, em voto do ilustre Conselheiro Valmir Sandri (Acórdão 94.931, de 04/04/2005). A matéria não era exatamente a mesma, porque envolvia anistia, mas o Colegiado (cuja composição restou profundamente alterada) novamente teve dúvidas sobre o assunto. O Relator trouxe à liça a Lei nº 10.522/2002, cujos artigos 29 e 30, combinados, determinam a incidência de juros de mora segundo a Selic sobre os 'débitos de qualquer natureza' e os 'decorrentes de contribuição'.

A 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, pelo Acórdão 202-16.397, deliberou que os juros de mora não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/1997, por absoluta falta de previsão legal.

Em dezembro de 2005, novamente esta Câmara se debruçou sobre a matéria. Pelo Acórdão 101-95.308, da relatoria do Conselheiro Valmir Sandri, restou confirmado o entendimento do Acórdão 101-94.931, sendo mantidos os juros de mora incidentes sobre a multa. Mais uma vez cuidava-se de créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994.

No curso do ano de 2006, pelo menos em mais duas ocasiões (abril e outubro), enfrentei o tema, e minhas conclusões a respeito podem assim ser resumidas:

- 1. A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).*
- 2. De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.*
- 3. O Decreto-lei nº 1.736/79 determinou a incidência dos juros de mora sobre o 'valor originário', definindo como "valor originário" o débito, excluídas apenas as parcelas relativas a correção monetária, juros de*

mora, multa de mora e encargo do DL 1.025/69. Ou seja, não previu a exclusão da multa de ofício.²

4. O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

5. No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.

6. Além dos artigos 2º e 3º do DL 1.736/79, tratam dos juros de mora os seguintes dispositivos de leis ordinárias: Lei 8.383/91, art. 59; Lei 8.981/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 5º, § 3º, art. 43, parágrafo único e art. 61, § 3º; Lei nº 10.522/2002, (cuja origem foi a MP 1.621-31/98), arts. 29 e 30.

7. O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que: (a) a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo; (b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora.

8. O artigo 30 da Lei 10.522/2002 determina a submissão, a partir de 1º de janeiro de 1997, a juros de mora calculados segundo a Selic, de: (i) débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional; (ii) débitos decorrentes de tributos e 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.

9. Em síntese:

a. No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício.

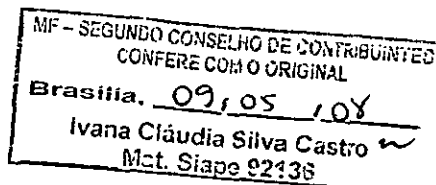
b. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora;

c. O termo inicial para a incidência de juros de mora é:

i. Para o tributo, o primeiro dia subsequente à data prevista na lei para seu vencimento;

ii. Para a multa, o primeiro dia subsequente ao trigésimo dia subsequente à data da ciência do auto de infração.

² Por óbvio, o valor originário, para fins de incidência dos juros de mora, não pode incluir os juros de mora, a multa de mora e a correção monetária, porque esses acréscimos não têm data de vencimento (pressuposto para incidência dos juros de mora), perdurando enquanto durar a mora.



d. Em se tratando de débitos de tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995 só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre multa no caso de multa lançada isoladamente; não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.

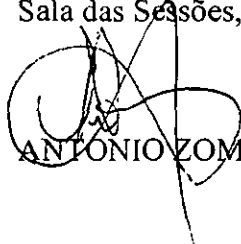
e. Em se tratando de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora calculados segundo a Selic."

A Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes também entendeu que sobre a multa de ofício não paga no vencimento, relativamente aos fatos geradores posteriores a 1º/01/1997, só podem incidir os juros previstos no art. 161 do CTN, como demonstra a ementa do Acórdão nº 107-08.679, de 27/07/2006, transcrita abaixo, apenas na parte pertinente:

"[...] JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – Os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício proveniente de lançamento de imposto ou contribuição, não paga no vencimento, segue a regra do artigo 161 do CTN, não havendo previsão legal para a sua aplicação com base na Taxa Selic."

Ante o exposto, revejo a posição adotada por mim no Acórdão nº 202-16.397, de 14/06/2005, para concluir que sobre a multa de ofício proporcional relativa aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/1997, lançada conjuntamente com o imposto ou contribuição, não incidem juros calculados com base na taxa Selic, por falta de previsão legal, mas o percentual de 1% previsto no art. 161 do CTN.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2007.


ANTONIO ZOMER