



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16095.000307/2008-02  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.086 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de janeiro de 2016  
**Matéria** LUCRO ARBITRADO  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
 VASKA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE METAIS LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS. MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO.

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros. (Súmula CARF n° 96).

EXAME DE DOCUMENTOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa pelo não exame de documentos que permitiriam a apuração do lucro real, quando tais elementos só foram apresentados em sede de impugnação.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004

LUCRO ARBITRADO. APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (Súmula CARF n° 59).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que **passam a integrar o presente julgado**

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

CÓPIA

## Relatório

Trata o presente de autos de infração para cobrança do IRPJ e lançamentos decorrentes da CSLL, Cofins e PIS no valor total de R\$ 14.972.806,81; aí incluídos multa de ofício e juros de mora, sendo que o percentual da multa foi de 112,50% pelo fato do sujeito passivo não ter atendido às intimações para apresentação de documentos.

As exigências do IRPJ e da CSLL foram apuradas sob a sistemática de arbitramento do lucro, tendo em vista que a interessada, tributada com base no lucro presumido, não apresentou a escrituração ou, ao menos, o livro Caixa, ainda que reiteradamente intimada a fazê-lo.

Em impugnação ao feito, a autuada sustentou a impossibilidade de apresentar a documentação solicitada pois parte dos documentos haviam sido roubados, conforme registro policial acostado aos autos; e parte estava aos cuidados da Secretaria da Fazenda Estadual.

Sustenta que o arbitramento representou uma punição, pois a não apresentação dos documentos ocorreu por motivos aos quais não deu causa. Acresce que, com a devolução de alguns documentos pela Secretaria da Fazenda Estadual pode recompor a escrituração. Como exemplo, refez o que seria a apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real para demonstrar que, aduz, a aplicação do lucro arbitrado não condiz com a realidade patrimonial da contribuinte.

Argumenta que deseja regularizar a situação perante a RFB mas sem colocar em risco a continuidade de suas atividades e reclama contra a multa aplicada no patamar de 112,50% que não se justificaria, pois estava impedida de apresentar a documentação requerida e, além disso, nesse percentual a multa tem natureza confiscatória.

Requer, ao final, a decretação da nulidade dos lançamentos, "por desobediência aos comandos inseridos nos artigos supra-mencionados", ou, sucessivamente, a diminuição da multa aplicada "para a margem de 20% do montante do tributo exigido". Requer, outrossim, "que o valor devido a título de IRPJ e seus reflexos — PIS, COFINS, CSLL sejam calculados tendo como base o Lucro Real da Contribuinte, nos termos do inciso I, do artigo 14 da Lei 9.718/98". Protesta, por fim, pela "posterior juntada de outros documentos comprobatórios para provar os fatos alegados na impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento prolatou o Acórdão 14-20.622 dando provimento parcial ao recurso exclusivamente para reduzir a multa ao percentual de 75%. De acordo com a decisão, a multa teria fundamento no inciso I, do § 2º c/c inciso I do *caput*, do art. 44, da Lei nº 9.430/96; que trata do não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos, o que não se confundiria com a não apresentação de livros e documentos fiscais. Conclui a decisão hostilizada que, se assim não o fosse, qualquer arbitramento de lucro com base na não apresentação de livros obrigatórios ensejaria agravamento da multa.

No que se refere à parcela cancelada da exigência como decorrência da redução do percentual da multa, o Órgão julgador de primeira instância recorreu de ofício a este Colegiado.

Quanto ao mérito, a decisão questionada entendeu que as súplicas do sujeito passivo limitaram-se à forma de apuração do lucro tributável, que pretenderia ser apurado pelo lucro real, e ao agravamento da multa, que pretenderia ver reduzida para 20%.

Sob essa premissa, não teria havido questionamento dos valores da receita apurados pela autoridade lançadora com base na circularização junto aos clientes o que implicaria na definitividade das exigências do PIS e da Cofins bem como dos valores do IRPJ e da CSLL por ela apurados com base no lucro real, apuração essa contida na peça impugnatória, além de multas de ofício calculadas no percentual de 20% (*sic*) e juros de mora.

Em relação a esses valores, manifestou-se a decisão recorrida pela imediata exigibilidade, que não seria suspensa pela eventual interposição de recurso voluntário.

No que tange às demais matérias, rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas e esclareceu a impossibilidade de a autoridade administrativa manifestar-se em relação à arguições de inconstitucionalidade.

Por fim, não acatou as razões trazidas pela recorrente para justificar a não apresentação dos documentos da escrituração e, portanto, estaria correto o enquadramento da pessoa jurídica numa das hipóteses de arbitramento previstas na legislação.

Após esclarecimentos prestados pela autoridade julgadora, por solicitação da Unidade administrativa executora do Acórdão, quanto ao montante da exigência abrangido pela definitividade, a parte dos débitos que se entendeu não impugnada foi transferida para os autos do processo 16091.001544/2008-12 e a decisão foi encaminhada à ciência do sujeito passivo.

Devidamente cientificada, a interessada recorre a este Colegiado protestando contra o entendimento de que teria concordado, seja no todo ou em parte, com a autoridade lançadora a ponto de se considerar parte da exigência como não impugnada.

Arguiu em preliminar o cerceamento do direito de defesa, pois não lhe teria sido disponibilizado o despacho proferido pelo Órgão julgador de primeira instância, onde consta a explicação da forma de execução do Acórdão prolatado, inclusive em relação à multa de 20%.

Prossegue afirmando que requereu a suspensão da exigibilidade dos débitos transferidos para o processo 16091.001544/2008-12 e afirma que a autoridade julgadora inovou na apreciação do pleito ao estabelecer uma suposta confissão no que seria apenas uma forma de demonstrar o quanto a exigência com base no lucro arbitrado seria distorcida.

Argumenta que, no momento em que a decisão recorrida estabelece a cobrança de parte da exigência com base no lucro real, estaria sendo criado um regime híbrido de apuração de resultado, ou seja, parte no lucro arbitrado e parte no lucro real, sem qualquer base legal.

Nessa ótica, prossegue, tendo em vista a aplicação do Lucro Real pela Autoridade Julgadora, e considerando que a tributação com base no Lucro Real (regra geral) prevalece sobre a tributação com base no Lucro Arbitrado (exceção à regra geral), dever-se-ia, então, levar em conta as bases de cálculo apresentadas na peça impugnatória, de tal modo que,

admitido o cálculo da Contribuinte, somente ele deve ser considerado como base para o lançamento, devendo ser integralmente cancelada a exigência original do Auto de Infração.

No que se refere ao PIS e à Cofins, afirma que as razões de defesa expostas na peça impugnatória abrangem todo o crédito tributário, inclusive essas contribuições, as quais também estariam abrangidas no pleito quanto à apuração do resultado pelo lucro real.

Por fim, protesta pelo direito de juntada posterior de documentos.

Em primeira apreciação nesta Corte, a turma julgadora prolatou o Acórdão 1402-001.155 determinando o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento para que nova decisão fosse lá proferida, tendo em vista que não teria havido pelo sujeito a concordância com parte da exigência, nos moldes decididos pela primeira instância julgadora.

Novo julgamento foi realizado pela DRJ com prolatação do Acórdão 14-40.153 que, em linha gerais, manteve o entendimento exarado na decisão anterior para dar provimento parcial ao recurso e reduzir a multa ao percentual de 75%. Dessa decisão, o Órgão julgador recorreu de ofício.

Cientificado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário suscitando em preliminar a nulidade do feito por cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que a Fiscalização ignorou os documentos levados a seu conhecimento e se omitiu quanto à análise.

Questiona a apuração por arbitramento pois os livros teriam sido disponibilizados, a documentação acostada aos autos demonstraria o lucro real e não houve qualquer prejuízo à Fiscalização.

Por fim, reclama pela não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o Relatório

**Voto**

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

**RECURSO DE OFÍCIO**

O recurso de ofício trata exclusivamente da multa agravada que foi reduzida pela decisão recorrida ao percentual de 75%.

No entendimento do Acórdão, a não apresentação dos livros e documentos fiscais – situação fática que implicou na majoração da multa – não se confunde com o não atendimento à solicitação para prestar esclarecimentos, atitude que justificaria a multa nos termos da lei.

Prossegue a decisão manifestando preocupação quanto ao posicionamento do Fisco implicar no agravamento da multa em qualquer caso onde houver arbitramento de lucro pela inexistência dos lucros obrigatórios.

Por fim, esclarece que a exasperação da multa deverá se fundar na falta de esclarecimentos acerca de fatos tributários, e não sobre os motivos da ausência de apresentação da escrita.

A meu ver, agiu bem a decisão hostilizada. De fato as situações são distintas aliado ao fato de que a não apresentação dos livros e documentos foi suprida com o arbitramento. A questão foi definitivamente dirimida no âmbito desta Corte com o advento da Súmula CARF nº 96 de Enunciado;

*A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.*

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

A arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa não merece guarida, principalmente em função da premissa equivocada de que a Fiscalização teria ignorado os documentos apresentados pela recorrente.

Ora, a razão do arbitramento e da imputação da multa agravada – mesmo que por outras razões o agravamento tenha sido cancelado – foi justamente a não apresentação dos

documentos da escrituração, o que inclusive obrigou o Fisco a buscar os elementos junto aos fornecedores da empresa.

Ainda nessa questão, como se verá a seguir, não há que se falar no exame de documentos trazidos aos autos na impugnação, para efeitos de inibir o arbitramento.

Preliminar rejeitada.

No mérito, o questionamento em relação à apuração do resultado por arbitramento começou a ser analisado quando da apreciação da preliminar supra. No mais, a dificuldade da autoridade lançadora em obter os elementos da escrituração requeridos junto ao sujeito passivo foi bem enfrentado pela decisão recorrida da qual transcrevo alguns trechos que derrubam a tese da dificuldade de fornecer os documentos requeridos.

Em relação ao furto no estabelecimento:

[...]

Quanto ao furto, que teria ocorrido em 10/04/2004, insta asseverar que as informações contidas em Boletins de Ocorrências, lavrados pela autoridade policial com base nas informações prestadas pelas vítimas, não passam de meros relatos de acontecimentos, sem qualquer força probante. Qualquer um pode se dirigir a uma Delegacia da Polícia Civil e solicitar o registro de uma ocorrência, nos termos de seu relato, que pode ou não espelhar a verdade dos fatos nele narrados.

Ademais, ainda que tal “prova” pudesse ser acolhida, denota-se que o Boletim de Ocorrência apresentado pela impugnante (fls. 102/103) é bastante genérico, limitando-se a informar o furto de 4 livros fiscais (quais são, de que período se referem?), 1 pacote com notas fiscais de entradas e de saídas (de que período?), 1 caixa com 50 notas fiscais em branco, assim como 18 caixas com arquivos magnéticos contendo a escrituração fiscal e contábil da empresa (de que período?).

[...]

No que se refere à impossibilidade de atendimento à Receita Federal pelo fato dos documentos, supostamente, estarem com o fisco estadual:

[...]

Como consta no Regime Especial “Ex-Officio” para cumprimento de obrigações fiscais, cuja cópia foi novamente acostada aos autos pela própria impugnante (fls.

4.258/4.261), referido regime foi aplicado ao sujeito passivo em razão deste ter deixado de atender, “em diversas oportunidades, às notificações da fiscalização do ICMS, para apresentação de livros e documentos fiscais necessários à apuração do real movimento tributável da empresa”. Vê-se, assim, que a não entrega de livros e documentos fiscais às fiscalizações tributárias é praxe contumaz da impugnante.

E a CLÁUSULA PRIMEIRA do Regime Especial prescreve a necessidade de apresentação, mensal, das vias do Fisco das notas Fiscais de Entradas e de Saídas, além dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e de Apuração do ICMS. Denota-se, desta forma, que ao Fisco estadual somente deviam ser entregues as vias dos documentos a ele destinadas, permanecendo de posse da empresa as suas vias dos mesmos documentos (as 1<sup>as</sup> vias das notas fiscais de entrada e as vias fixas das

notas fiscais de saídas). E assim tinha mesmo que ser, porquanto o referido regime jamais poderia obstar a eventual atuação da fiscalização federal e também a própria apuração dos tributos federais por parte do contribuinte, a qual, aliás, prosseguiu dentro da normalidade.

Demais de tudo, claro está que o objetivo do referido Regime Especial não era outro que não o acompanhamento da apuração mensal do ICMS que deveria ser recolhido aos cofres públicos. Uma vez verificadas as informações fiscais e os valores apurados mensalmente, tais documentos já não mais interessam ao fisco estadual, que ainda poderá manter arquivos das vias dos documentos fiscais a ele destinadas, mas, por certo, devolverá os livros que se prestaram a confirmar as informações mensais dos valores apurados.

Não é crível, portanto, que tais livros, referentes ao ano de 2004, ainda estivessem de posse do Fisco estadual em 2007, quando foram requisitados pelo Fisco federal. Aliás, como visto, isto foi taxativamente asseverado pela agente fiscal que havia notificado a empresa a apresentar os documentos relativos ao período de agosto a outubro de 2004 (fl. 109), em resposta à sua solicitação, já em 2007, de devolução de documentos e livros para apresentação ao Fisco federal (fl. 138). Importante registrar que aquela autoridade é quem costumeiramente recebia os documentos entregues pela empresa em atenção ao citado Regime Especial (fls. 113/123).

Ressalta observar, outrossim, que a fiscalização federal solicitou, reiteradas vezes, a apresentação das notas fiscais (cujas vias da fiscalizada sempre estiveram em seu poder) e também dos livros Caixa ou Diário e Razão (Lucro Presumido), os quais não foram objetos da fiscalização estadual. Portanto, ainda que a fiscalizada efetivamente não tivesse podido atender por completo a intimação do Fisco federal, em razão das condições do reportado Regime Especial, apenas o livro Registro de Saídas não poderia, em última hipótese, ter sido apresentado.

Por outro lado, quanto ao Protocolo de Devolução de Livros e Documentos Fiscais que informa a devolução de notas fiscais de entradas e de saídas do período de abril a dezembro de 2004 (Anexo 3 da impugnação, fl. 4.319), apenas em 04/07/2008, no transcurso do prazo para impugnação, de qual se valeu de forma reiterada a impugnante para suportar a sua tese de impossibilidade de apresentação dos documentos e a decorrente inaplicabilidade do arbitramento do lucro, este não tem o condão de invalidar o procedimento fiscal que redundou nas autuações ora combatidas.

A um porque nele consta informação diversa daquela consignada na comunicação anterior do mesmo Fisco paulista acerca do pedido de devolução dos documentos procedido pela fiscalizada por ocasião da fiscalização federal. Neste caso, um dos dois documentos não está dizendo a verdade. E não há razão alguma para que, desde já, seja acatada a informação do segundo documento, elaborado após a autuação, durante o prazo para impugnação, e firmado por autoridade do fisco estadual que não acompanhava o cumprimento das obrigações fiscais do contribuinte.

A dois, e isto só basta, porque, como se viu, o fisco estadual apenas reteve as suas vias dos documentos fiscais, permanecendo em poder da fiscalizada as vias que lhe eram destinadas.

[...]

Em relação aos elementos apresentados após a autuação, como bem esclarecido pela decisão recorrida, não existe arbitramento condicional. Não há como aceitar documentos apresentados após o encerramento da ação fiscal. Conforme entendimento

consolidado deste Colegiado, é inócua a posterior apresentação de livros e documentos com o intuito de mostrar base de cálculo diferente daquela apurada pelo Fisco, utilizando-se de forma de tributação que, apesar de reiteradamente intimado, não mostrou tê-la adotada no tempo devido.

A matéria foi definitivamente consolidada nesse sentido com o advento da Súmula CARF nº 59, de Enunciado:

*A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal*

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso nessa matéria.

No que se refere aos juros de mora sobre a multa de ofício, é tema que adquiriu relevância neste Colegiado em vista de julgamentos recentes que poderiam direcionar a jurisprudência para a não incidência do acréscimo sob exame.

Argumentos dignos de respeito foram trazidos à baila para rechaçar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício não isolada, particularmente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, e sensibilizei-me com eles em alguns julgados.

Entendo que a lide merece cuidadosa reflexão, inclusive por envolver interpretações de natureza semântica, terreno escorregadio para quem, como este relator, está longe de ser um exegeta.

A meu ver, a previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício estaria plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN:

*Art. 161.0 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.*

(.....)

Em primeiro lugar, a acepção da palavra crédito deve ser feita em consonância com o fato de que após o lançamento de ofício a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Não há base para a segregação almejada, pois a obrigação tributária principal é composta tanto pelo tributo como pela penalidade pecuniária. Não se quer dizer que a norma equipare penalidade pecuniária a tributo pois, por definição, esse último não tem natureza de sanção.

No acórdão 104-22.508 de lavra do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, a questão foi magnificamente tratada conforme transcrição:

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

Nesse mesmo sentido, no art. 142 que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a "crédito" no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão "o crédito não integralmente pago" possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição, de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual "A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário". Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é *parte* do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse tato à 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, 10 ed., Atual - São Paul, pág. 379).

Do até aqui exposto, estaria esclarecida a possibilidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Considerando que o parágrafo primeiro do art. 161, do CTN estabelece que os juros devem ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo disposição de lei em sentido diverso, cabe agora avaliar a existência de norma prevendo a incidência da taxa Selic.

Ainda que a discussão envolva, precipuamente, fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, cabe um resumo cronológico da questão com vistas a uma análise mais abrangente, começando pelo Decreto-Lei nº 1.736/1979 (todos os destaques foram acrescidos):

*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.*

(.....)

*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.*

(.....)

Constata-se a previsão da incidência de juros de mora, a razão de 1% ao mês, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional calculados sobre o valor originário, o que incluiria a multa de ofício como se pode concluir pelo exame do art. 3º. Nesse ponto, nota-se que o parágrafo único do art. 2º expressamente registrava a não incidência dos juros sobre a multa de mora, e não sobre a multa de ofício.

Posteriormente, o Decreto- Lei nº 2.323/87 ao tratar da matéria manteve em essência a redação supra transcrita, o que implica na incidência dos juros sobre a multa de ofício, ressalvando apenas que o cálculo seria feito sobre o débito atualizado monetariamente:

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.*

A seguir, a Lei nº 7.738/89 trouxe uma inovação, qual seja, restringiu os juros de mora aos tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda o que implicou na não incidência sobre as penalidades, inclusive a multa de ofício:

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.

(.....)

Na mesma linha conduziu-se a Lei nº 7.799/89. Algum tempo depois, com o advento da Lei 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional, e calculados com base na TRD:

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:

(.....)

§2 – A multa de mora de que trata este artigo não incide sobre o débito oriundo de multa de ofício

A exclusão determinada pelo § 2º, no que se refere à não incidência da multa de mora, deixa claro que o legislador inclui a multa de ofício no rol dos “débitos exigíveis de qualquer natureza” de que trata o *caput* e, portanto, sujeita a juros de mora equivalente à TRD.

Logo após, a Lei nº 8.383/91, com vigência a partir de 01/01/1992, estabeleceu que os débitos tributários seriam expressos em UFIR, o que incluiria a multa de ofício. Além disso, a norma trouxe de volta a taxa de juros de 1% ao mês, com incidência sobre tributos e contribuições:

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.*

(.....)

Com o advento da Lei nº 8.981/95, deflagrou-se o processo de adequação dos débitos tributários ao novo padrão monetário voltado para a desindexação da economia. Além de estabelecer a conversão dos débitos de UFIR para Real a norma trouxe o cálculo dos juros com base na taxa de captação pelo Tesouro Nacional da Dívida Pública:

*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;*

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

*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.*

Importantíssimo detalhe quanto ao art. 84 da Lei 8.981/95, foi a inclusão do § 8º no seu texto, alteração trazida pela Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/1995, nos seguintes termos:

*§ 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.*

Também merece destaque os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº 1.542, de 18 de dezembro de 1996 (**convertida na Lei nº 10.522/2002, arts. 29 e 30**)

*Art. 25. 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 tenham sido objeto de parcelamento requerido até 30 de agosto de 1995, ou que, na data de início de vigência desta norma ainda não tenham sido encaminhados para a inscrição em Dívida Ativa da União, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para Real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*

(...)

*Art. 26. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, 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 Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.*

Antes de adentrar à legislação específica aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 (Lei nº 9.430/96) cabe uma avaliação do arcabouço legal supra transcrito.

Vê-se que a legislação anterior que versou sobre a matéria referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996, houve períodos em que não incidiria os juros sobre a multa de ofício por disposição legal, ou pela ausência dela?

A resposta é que, na prática, com as sucessivas alterações legislativas isso não ocorreu. Vamos aos fatos:

O arts.25 c/c art. 26 da MP nº 1.542/96 estabelece a incidência da taxa Selic a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional com fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, o que inclui a multa de ofício. A Lei nº 8.383/91 determinou que os débitos para com a Fazenda Nacional fossem convertidos em UFIR, o que abarcou a multa de ofício nos termos do parágrafo único do art. 58 dessa norma.

A Lei nº 8.383/91 não estabelece textualmente a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício mas, na verdade, essa penalidade foi estipulada em UFIR, sofrendo a variação desse indicador até 31/12/1994 e a taxa Selic a partir daí.

Quanto à alegação de que os dispositivos mencionados serviriam de limitação à incidência dos juros de mora sobre a multa apenas a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, volto a usar os argumentos do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, no voto acima mencionado:

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.

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, já transcrito em momento anterior deste voto, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Do até aqui exposto, parece-me ter ficado patente a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996 ainda que se considere, o que não é meu caso saliente-se, que as disposições do art. 161, do CTN seriam insuficientes para autorizar essa cobrança.

Para os fatos geradores ocorridos a partir da 01/01/1997, a análise envolve fundamentalmente o alcance do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Grande parte da controvérsia gira em torno do sentido, conteúdo e alcance de determinados vocábulos e locuções do texto da lei, aos quais se atribuem diferentes significações, o que reclama uma apreciação preliminar sobre esse tipo de ocorrência.

Como afirmei no início deste voto, meu desconhecimento da ciência hermenêutica mostra-se agora um limitador. Cabe-me buscar apoio no mestre maior com vistas a embasar minhas conclusões.

Assim, vejamos Carlos Maximiliano<sup>1</sup> (todos os destaques não são do original):

*a) Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso – vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.*

*b) O juiz atribui aos vocábulos o sentido resultante da linguagem vulgar, porque se presume haver o legislador, ou escritor, usado expressões comuns; porém, quando são empregados termos jurídicos, deve crer-se ter havido preferência pela linguagem técnica. Não basta obter o significado gramatical e etimológico, releva, ainda, verificar se determinada palavra foi empregada em acepção geral ou especial, ampla ou restrita; se não se apresenta às vezes exprimindo conceito diverso do habitual. O próprio uso atribui a um termo sentido que os velhos lexicógrafos jamais previram.*

*Enfim, todas as ciências, e entre elas o Direito, têm a sua linguagem própria, a sua tecnologia; deve o intérprete levá-la em conta; bem como o fato de serem as palavras em número reduzido, aplicáveis, por isso, em várias acepções e incapazes de traduzir todas as graduações e finura do pensamento. No Direito Público usam mais dos vocábulos no sentido técnico; em Direito Privado, na acepção vulgar. Em qualquer caso, entretanto, quando haja antinomia entre os dois significados, prefira-se o adotado geralmente pelo mesmo autor, ou legislador, conforme as inferências deduzíveis do contexto.*

Pois bem.

Com base nas explicações do mestre, tentarei analisar o sentido do art. 61, da Lei nº 9.430/96, no que se refere aos juros de mora, num contexto mais amplo do que a simples literalidade do texto. O dispositivo em questão estabelece:

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

A interpretação literal levou julgadores de muito respeito nesta Corte a entenderem que a expressão “decorrentes” excluiria a multa de ofício do dispositivo, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo.

<sup>1</sup>Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito* - Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

Tenho dificuldade de vislumbrar 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.

Podemos fazer o que também se poderia denominar de interpretação literal da norma em comento e chegar a uma conclusão diametralmente oposta.

Dizer que os “débitos decorrentes de tributos e contribuições” ou, em outras palavras, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições” se sujeitam a juros de mora, não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora.

Assim, para que os juros moratórios atingissem apenas os tributos e contribuições a redação do dispositivo deveria ser:

Os débitos de tributos e contribuições para com a União, 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.

Essa redação seria mais condizente com a sistemática historicamente usada pelo legislador para definir a incidência dos juros de mora. Como visto em momento anterior neste voto, a norma referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Entretanto a redação não é essa, Não apenas é impossível ignorar a expressão “decorrentes de”, como deve-se dar a ela efeito includente, e não excludente como quer ver a corrente de entendimento da qual discordo.

Além disso, não é demais ratificar a indissociabilidade da multa de ofício e do principal, após a formalização do lançamento. Não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo.

Ainda resta o argumento no sentido de que o entendimento quanto à inclusão da multa de ofício na expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” implicaria na incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

Nesse ponto, socorro-me novamente do voto pelo proferido pelo Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA que enfrenta a questão com maestria:

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.

O Decreto nº 3000/99 que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda para 1999 (RIR/99) tem dispositivo específico sobre a incidência da multa de mora, com matriz legal justamente no art. 61 da Lei nº 9.430/96:

*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 d. 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.*

O dispositivo supra transcrito expõe em definitivo a fragilidade da interpretação do texto sob o aspecto exclusivamente gramatical. Aqui, a exceção estabelecida no § 3º deixa claro que o *caput* do art. 950, bem como de sua matriz legal o *caput* do art. 61, da Lei nº 9.430/96, englobam a multa de ofício.

Em termos jurisprudenciais, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício<sup>2</sup>:

*"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.*

**1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.**

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.

3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa." (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).

Confira-se o voto do Relator:

"Não merece acolhida a tese da apelante.

O artigo 113, § 3º, do CTN dispõe que "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

A respeito do mencionado artigo, **Leandro Paulsen** teceu o seguinte comentário: "o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para a sua cobrança (...)" (in Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 5ª edição, p. 774)

Ou seja, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

Tampouco há falar em violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária como quer a impetrante. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. Confira-se in 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." (grifos meus)

*Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:*

*"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."*

*Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.*

*Ante o exposto, nego provimento ao apelo."*

Registre-se que o STJ também tem decisões nesse sentido:

*TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MULTA PUNITIVA - CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA.*

*1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.*

*2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.*

*3. Recurso especial não provido.*

*(STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ: 11/05/2010)*

*TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.*

*1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. 2. Recurso especial provido.*

*(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, publ: 14/09/2009)*

De todo o exposto, a meu ver o entendimento correto é no sentido de considerar perfeitamente legal a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Em resumo de todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator