



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 16327.002877/2002-62
Recurso nº 133.187 Voluntário
Matéria AI - CPMF
Acórdão nº 202-19.419
Sessão de 04 de novembro de 2008
Recorrente UNICARD BANCO MÚLTIPLO S/A (Ex-Banco Bandeirantes S/A)
Recorrida DRJ em Campinas - SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA - CPMF

Período de apuração: 09/08/1999 a 29/12/1999

FATO GERADOR. PAGAMENTOS DE CRÉDITOS, DIREITOS E VALORES MEDIANTE A LIQUIDAÇÃO ANTECIPADA DE CHEQUES ADMINISTRATIVOS. INCIDÊNCIA.

A liquidação, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, mediante a liquidação antecipada de cheques administrativos emitidos por outra instituição financeira, constitui fato gerador da obrigação, nos termos do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.311/96.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária. (Súmula nº 2, do 2º Conselho de Contribuintes).

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais. (Súmula nº 3, do 2º Conselho de Contribuintes).

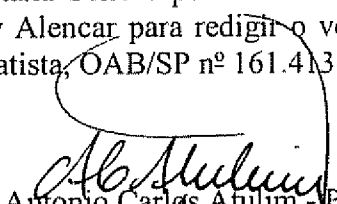
JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

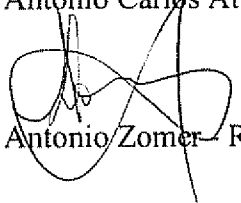
É incabível a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício por falta de previsão legal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: I) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à questão da incidência da CPMF. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Antônio Lisboa Cardoso, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martínez López; II) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Antonio Zomer (Relator) e Carlos Alberto Donassolo, que votaram pela não incidência da taxa Selic e pela incidência da taxa de 1% ao mês. Designado o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar para redigir o voto vencedor nesta parte. Fez sustentação oral a Dra. Joana Paula Batista, OAB/SP nº 161.413-A, advogada da recorrente.


Antonio Carlos Atulim - Presidente e Relator Designado *had hoc*


Antonio Zomer - Relator

EDITADO EM: 27/07/2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Antônio Lisboa Cardoso, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martínez López.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, que deixou de ser paga no desconto de cheques administrativos, em favor dos clientes BOMPREGO BAHIA S/A, BOMPREGO S/A Supermercados do Nordeste e HIPERCARD Administradora de Cartões de Crédito, no período de 09/08/1999 a 29/12/1999.

Consta do Termo de Verificação Fiscal que o Banco Bandeirantes S/A, atualmente denominado de Unicard Banco Múltiplo S/A, liquidou os cheques emitidos pela instituição financeira Bankboston S/A sem que houvesse o crédito em conta corrente dos beneficiários. Segundo a fiscalização, o Bankboston emitiu os cheques sem efetuar o respectivo lançamento de débito na conta dos tomadores.

O Banco Bandeirantes, por sua vez, utilizou os cheques administrativos, nominais aos tomadores, para quitação de obrigações destes junto a terceiros.



O procedimento adotado pela instituição financeira teria infringido as disposições do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.311/96 e as Instruções Normativas SRF nºs 03/97 e 66/98, disposições que fundamentaram o lançamento fiscal, cientificado ao banco autuado em 01/08/2002.

Irresignado, o autuado apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

- no inciso III do art. 2º da Lei 9.311/96 o legislador elegeu como hipótese de incidência da CPMF o pagamento, feito por instituição financeira, a determinada pessoa por conta e ordem de outra (que se presume seu cliente) situação que irá configurar fato gerador da CPMF somente se o numerário respectivo não for depositado em conta corrente do credor-beneficiário;

- nesta hipótese de incidência, cujo núcleo é o pagamento, é nítida a necessidade de que a movimentação financeira implique numa transferência de recursos de uma pessoa para outra. Assim, a simples movimentação dos recursos sem que tenha havido essa transferência para outra pessoa física ou jurídica, sem que haja esta bi-polaridade, não caracteriza o fato gerador previsto no inciso III do art. 2º;

- o pagamento por conta e ordem de terceiro pressupõe a existência de um ajuste entre o dador da ordem (cliente) e a instituição financeira, para que esta, em nome daquele, efetue pagamentos a outrem (beneficiário);

- como consequência, quando o dador da ordem (cliente do Banco) é o titular do direito, crédito ou valor que está sendo cobrado, a atividade desenvolvida pelo Banco em seu nome caracteriza-se como recebimento, situação que não se encaixa na hipótese descrita no art. 2º, inciso III, da Lei nº 9.311/96;

- em razão disso, neste dispositivo legal, o “beneficiário” deve ser entendido como sendo o credor, porque o cliente do banco por conta e em nome de quem são feitos os pagamentos não é, nesta relação jurídica, beneficiário de coisa alguma, antes é o devedor;

- ademais, uma interpretação sistemática da Lei nº 9.311/96 evidencia que a regra do inciso III do art. 2º não se aplica quando a ordem de pagamento é dada por meio de cheques.

No mais, a impugnação foi resumida pelo próprio contribuinte nos seguintes argumentos:

1 – não há norma legal que obrigue ao recebimento de cheques administrativos apenas por crédito em conta, nem regra legal que impeça a compra de cheques administrativos com dinheiro;

2 – o art. 17, I, da Lei nº 9.311/96 admite um único endosso nos cheques sem fazer distinção entre cheques de pessoas físicas ou jurídicas financeiras ou não financeiras;

3 – no momento do recebimento do cheque administrativo não ocorre a transferência de recursos de uma pessoa para outra, não há a bipolaridade, circunstância de fato necessária para caracterizar o fato gerador da CPMF (art. 113 e 114 do CTN) tal como definida no art. 2º, III, da Lei nº 9.311/96, cujo núcleo é o pagamento;

4 – as obrigações criadas pelas IN 3/97 e 66/98 implicam por vias transversas em obrigar à prática do fato gerador e em burla ao art. 17, I, da Lei nº 9.311/96;

5 – as IN 3/97 e 66/98 não podem ser invocadas para impor tributação pela CPMF não prevista em lei, sob pena de violação aos arts. 5º-II, 150-I, 97-III, 113 e 114 do CTN;

6 – as IN 3/97 e 66/98 extrapolam o conteúdo e alcance da Lei nº 9.311/96, violando os arts. 84-IV da CF/88 e 99 do CTN;

7 – na imposição dos juros de mora estes não poderiam ser cobrados com base na taxa Selic.

Por fim, requer o cancelamento integral do auto de infração.

A DRJ em Campinas – SP manteve o lançamento, em decisão assim ementada:

"JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA.

O controle da constitucionalidade da legislação tributária é de competência exclusiva do Poder Judiciário, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal, sendo, assim, defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade de lei ou ato normativo que fundamenta o lançamento. O julgamento administrativo é atividade que se limita a examinar a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

CPMF. FATO GERADOR. LIQUIDAÇÃO DE CHEQUE ADMINISTRATIVO. A liquidação de cheques emitidos por instituição financeira cujo valor não tenha sido debitado diretamente na conta do tomador; ou creditado em nome do beneficiário em sua conta corrente constitui fato gerador da CPMF.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC – É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1%. A partir de 01/01/1995 os juros de mora serão equivalentes a taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Lançamento Procedente"

No recurso voluntário, o autuado reedita as mesmas razões de defesa, reforçando-as no que pertine à cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, alegando ser esta ilegal e inconstitucional.

Por fim, alega que também não podem ser cobrados juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de base legal, pugnando pela total improcedência do auto de infração.

É o relatório.

Voto Vencido

(Vencido apenas quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício)

Conselheiro Antonio Zomer, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais para ser admitido, pelo que dele tomo conhecimento.

As questões objeto do litígio são: 1) incidência da CPMF na liquidação antecipada de cheques administrativos; 2) ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança de juros Selic; e 3) impropriedade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

1 – A incidência da CPMF nas operações de liquidação antecipada de cheques administrativos de outra instituição financeira

Primeiramente, há que se registrar que o lançamento está fundamentado no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.311/96 e não nas Instruções Normativas SRF nºs 3/97 e 66/98. Estas apenas explicitaram as disposições legais, não indo além do que disse o legislador. Neste contexto, há que se examinar o lançamento à luz do que dispõe o inciso III do art. 2º da Lei nº 9.311/96, *verbis*:

“Art. 2º O fato gerador da contribuição é:

[...]

III - a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores.”

O recorrente alega que as empresas BOMPREGO BAHIA S/A, BOMPREGO S/A Supermercados do Nordeste e HIPERCARD Administradora de Cartões de Crédito, por conta de quem foram quitadas as obrigações mediante a entrega de cheques administrativos do Bankboston, não seriam o beneficiário de que trata o inciso III do art. 2º da Lei nº 9.311/96, já que é devedora e não credora das obrigações.

Dá para entender a visão do recorrente. O Banco, ao quitar as obrigações das empresas BOMPREGO BAHIA S/A, BOMPREGO S/A Supermercados do Nordeste e HIPERCARD Administradora de Cartões de Crédito, deve depositar os recursos nas respectivas contas dos credores destas obrigações. Neste sentido, o beneficiário é o credor destas empresas e não o devedor. Só que o depósito não é fato gerador da CPMF. O que o legislador buscou evitar, com a edição do inciso III, supratranscrito, foi a supressão do fato gerador que está no outro lado da operação, isto é, na liquidação ou pagamento das obrigações. É deste lado que está o devedor, aquele que, podendo pagar as suas obrigações em dinheiro ou mediante débito em sua conta corrente, optou pela entrega de cheques administrativos.

Cheque administrativo tem garantia assegurada pelo banco emitente mas não é dinheiro. Se é cheque, é preciso ser descontado contra o banco sacado (emitente) ou liquidado, mediante o procedimento de compensação.

Ora, o que fez o Banco Bandeirantes ao quitar obrigações das empresas BOMPREGO BAHIA S/A, BOMPREGO S/A Supermercados do Nordeste e HIPERCARD Administradora de Cartões de Crédito com os cheques administrativos foi liquidar estes cheques, e liquidação dá ensejo ao fato gerador da CPMF previsto exatamente no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.311/96. Não há qualquer diferença entre esta operação e aquela em que o banco se utiliza de cheques de terceiros para quitar as obrigações de clientes preferenciais.

Alega o recorrente que não existe lei que obrigue o depósito dos cheques em conta corrente de depósito, podendo optar, o beneficiário da cártula de crédito, por colocá-la em circulação no mercado, através das formas de endosso prescritas em lei. No caso de endosso não ocorre a transferência física de moeda, com entrada e saída de valores da conta corrente do endossante e, além disso, o primeiro endosso não constitui fato gerador da CPMF.

Se o beneficiário apresenta um cheque ao operador do terminal de caixa da agência bancária (não importando se cheque de sua emissão ou de terceiro, pois o texto legal não especifica) e este, mediante verificação da disponibilidade de saldo (desde que, claro, o sacado seja a mesma instituição financeira), “paga” o cheque, isto é, entrega o dinheiro ao beneficiário, a alíquota da CPMF é zero, segundo dispõe o art. 8º, V, da Lei nº 9.311/96.

A operação sujeita à alíquota zero é aquela que pode ocorrer na “boca do caixa”. Mas esta hipótese só acontece com cheques em que o sacado é a própria instituição financeira, operação que não foi tributada pela fiscalização. Como a tributação só recaiu sobre a liquidação antecipada de cheques administrativos emitidos por outro Banco, no caso o Bankboston, não tem sentido a alegação da defesa, pois que, para estes, a quitação na boca do caixa não é permitida pelas normas do Banco Central. De fato, estes cheques devem ser apresentados à câmara de compensação interbancária, sistema em que o crédito em conta tem prazo certo para acontecer, de 24 a 72 horas, dependendo do valor e da praça de emissão do cheque.

Alega o recorrente que a própria lei da CPMF permite a realização de endosso, como forma de transmissão dos direitos creditórios, sendo esta a forma por excelência de transmissão dos direitos representados por um título de crédito. Por meio dele, o beneficiário de um cheque nominativo transfere a outrem os direitos dos quais era o titular original.

O endosso apostado em cheque não retira a condição de beneficiário do endossante dentro do contexto da Lei da CPMF. Sob o ponto de vista econômico, o endossante continua como beneficiário, haja vista que o direito contido no cheque a ele pertence. Pode-se afirmar, ainda, que o endosso simplesmente atua na esfera da relação cambial, não adentrando na questão econômica considerada pela Lei.

A Lei, ao usar a expressão “beneficiário”, refere-se àquele a quem a movimentação financeira está favorecendo. E, neste caso, não há dúvidas de que o emitente do cheque atribui a titularidade do crédito a alguém, que, nesta relação, será sempre beneficiário, ainda que aponha endosso nos referidos títulos, dando seqüência à nova operação.

Este entendimento é confirmado pelos esclarecimentos insertos na Exposição de Motivos nº 355, de 21 de agosto de 1996, que acompanhou o Projeto da Lei da CPMF, *verbis*:

“...
A



Em consonância com o princípio da universalidade, que lhe é conferido, a contribuição terá como fato gerador os lançamentos a débito em contas especificadas, bem como qualquer pagamento efetuado pelas instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, inclusive por endosso de cheque. Inclui-se nesse contexto, igualmente, quaisquer outras movimentações financeiras que presumam a existência de sistemas organizados para efetivá-las, como salvaguarda contra a sonegação.

No plano das exclusões, são contempladas as transferências realizadas por conta e ordem da União, dos estados, do Distrito Federal, dos municípios, suas autarquias e fundações, o pagamento da própria contribuição, os estornos relativos a operações não concluídas e o endosso em cheque, quando este tiver por primeiro e único beneficiário o depositante ou apresentante."

Por conseguinte, fica claro que a lei, ao permitir um único endosso, o fez em caráter excepcional, podendo ocorrer somente quando o cheque tiver por primeiro e único beneficiário o depositante ou o apresentante, que não é o caso exposto na argumentação, onde o endossante é quem apresenta o cheque.

Portanto, se o banco tivesse atuado exclusivamente na condição de mandatário dos seus clientes, para efetuar a cobrança de cheques de sua titularidade, sacados contra outros bancos, esse enredo não mereceria reparos, mas, no momento em que realizou os valores encartados nestes cheques, antes das respectivas compensações, nada mais fez senão "liquidar" esses cheques e, assim, propiciar a ocorrência do fato gerador da CPMF.

Ademais, a questão da incidência da CPMF sobre os sistemas organizados por instituições financeiras, tendentes a beneficiar determinados clientes que, assim, não pagariam a contribuição, já foi apreciada diversas vezes pelo Segundo Conselho de Contribuintes, valendo aqui transcrever as ementas dos seguintes julgados:

1) Acórdão nº 201-77.019, de 1º/07/2003:

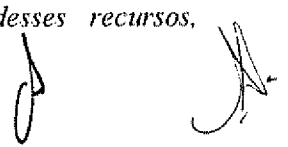
"CPMF. FATO GERADOR. PAGAMENTOS DE CRÉDITOS, DIREITOS E VALORES. INCIDÊNCIA

A liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados na conta corrente do beneficiário, constitui fato gerador da obrigação, nos termos do inciso III do art 2º da Lei nº 9.311/96."

2) Acórdão nº 202-15.861, de 19/10/2004:

"CPMF. FATO GERADOR.

A utilização interna, por instituição financeira, de cheques que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas correntes de depósito de poupança, de decisão judicial e de depósitos em consignação de pagamento, antes de apresentados aos respectivos bancos sacados, para quitação de obrigações do beneficiário junto a terceiros, traduz na 'liquidação', pelo Banco, desses recursos,



concretizando o elemento temporal previsto na hipótese de incidência tributária de que cuida o inciso III do artigo 2º da Lei nº 9.311/96."

3) Acórdão nº 203-12.494, de 17/10/2007:

"CPMF. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. Incorre nas disposições do inciso III do artigo 2º da Lei nº 9.311/96 a instituição financeira que liquida ou paga, quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, sem o correspondente crédito na conta corrente dos beneficiários."

Destarte, caracterizado o efetivo acolhimento de cheques administrativos de outra instituição financeira para quitação de obrigações de cliente, correto está o lançamento que exige o pagamento da CPMF que deixou de ser retida e recolhida em razão deste procedimento.

2 – Das alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade da cobrança de juros de mora com base na taxa Selic

A legalidade da cobrança de juros de mora com base na taxa Selic é matéria pacificada no âmbito deste Segundo Conselho de Contribuintes, assim como também o é o entendimento de que ao julgador administrativo não compete apreciar a inconstitucionalidade de disposição legal.

Estas matérias foram, inclusive, sumuladas por este Segundo Conselho de Contribuintes, sendo bastante, para rebater as alegações da recorrente, a transcrição do enunciado das Súmulas nºs 2 e 3, *verbis*:

"Súmula nº 2 - O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária."

"Súmula nº 3 - É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais."

3 – Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Alega a recorrente que a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício não encontra previsão legal.

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 incide 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.

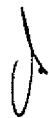
Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, 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 frequência 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 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.

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

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 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 lica 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:

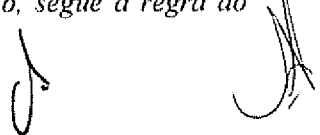
- 1. A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).*
- 2. De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se 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.*

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.

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.
 - 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 pode 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:

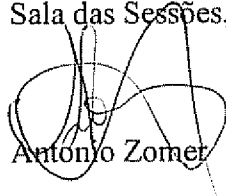
"[...] JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – Os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício proveniente de lançamento de imposto ou contribuição, não paga no vencimento, segue a regra do



artigo 161 do CTN, não havendo previsão legal para a sua aplicação com base na Taxa Selic."

Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso, revendo a posição adotada por mim em votos anteriores, para concluir que sobre a multa de ofício proporcional, relativa a fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/1997, lançada conjuntamente com o imposto ou contribuição, não incide os 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 04 de novembro de 2008.


Antonio Zomer



Voto Vencedor

Tendo em vista que o mandato do Conselheiro Gustavo Kelly Alencar expirou sem que ele tivesse se desincumbido do encargo que lhe foi atribuído na sessão de 04/11/2008, apresento o voto vencedor quanto à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício na condição de Relator Designado *had hoc*.

O entendimento quanto a esta questão tem oscilado no âmbito deste Conselho. Somente a título de ilustração, nesta Câmara existe, ou existiram, três posicionamentos diferentes. O primeiro deles foi no sentido da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício e está consubstanciado no Acórdão nº 202-16.397, de 14/06/2005. A segunda interpretação foi no sentido do cabimento da incidência dos juros de mora com base na taxa Selic sobre a multa de ofício e consta do Acórdão nº 202-16.887, de 20/02/2006. E a terceira interpretação é aquela que consta do voto vencido neste julgamento, ou seja, sobre a multa de ofício não incide a taxa Selic, mas incidem juros de mora à taxa de 1% ao mês, com base no art. 161 do CTN.

Durante este julgamento a questão foi reavaliada pelo Colegiado e prevaleceu a tese estampada no Acórdão nº 202-16.397, de 14/06/2005, que foi relatado pelo Conselheiro Antonio Zomer, cujo texto do voto adoto e transcrevo a seguir:

“(…) Por fim, insurge-se o recorrente sobre a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada, alegando absoluta falta de previsão legal, citando o Acórdão nº 104-19.184, no qual ficou assentado o seguinte:

“[.] a incidência dos juros de mora se faz sobre o tributo devido. Não, sobre a penalidade de ofício.”

Acrescenta que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não pode embasar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício, porque ao se utilizar do termo “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, só poderia estar se referindo a débitos ainda não lançados, posto que está a regular a aplicação sobre estes da multa de mora.

Segundo o recorrente:

“[.] o procedimento adotado pelo Fisco somente teria sentido se a multa correspondesse ao valor principal do débito fiscal, ou seja, na hipótese prevista no artigo 43 da Lei 9.430/96, em que a exigência do crédito tributário corresponde exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. Nesta hipótese, como a multa e/ou os juros corresponderiam ao valor principal do débito, sobre estes valores poderiam ser aplicados os juros.”

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

“3. (...) Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC

para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento, desde que estejam associadas a

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95”.

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

Lei nº 9.430/96:

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

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

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

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

.....” (g.n.)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, [...] desde que estejam associadas a [...] fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94.”

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

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

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

“Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, a imediata divisão de um artigo, ou, como anotado por Arthur Marinho, “(...) parágrafo sempre foi, numa lei, disposição secundária de um artigo em que se explica ou modifica a disposição principal”.³

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

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

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

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

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

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

“[...] desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, [...] desde que estejam associadas a [...] fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97.”

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

Posteriormente, a Lei nº 9.430, de 1996, utilizou a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” e a MP nº 1.621-31, de 13/01/1998,

³ 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

ampliou a expressão para “débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União”.

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

“4. Vale acrescentar, ainda, que a Lei nº 9 430, de 27/12/96, ao tratar de multas e juros, prescreve em seu art. 61:

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

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

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

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

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

“A partir de 01/01/1997, incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, sobre tributos, contribuições e multas de ofício, administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/94, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31/08/95 (art. 29 da atual Medida Provisória nº 1.621-31, de 13/01/98).”

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

“2 O referido Parecer conclui, com base no disposto nos arts. 29 e 30 da Medida Provisória nº 1.621-31, de 13.01.98, no art. 84 da Lei nº 8.981/95 e no art. 13



da Lei nº 9.065/95, que as multas de ofício, associadas a fatos geradores ocorridos até 31.12.94, que não tenham sido objeto de parcelamento requerido até 31.08.95, estão sujeitas à incidência de juros de mora, se recolhidas em atraso. Conclui, igualmente, com apoio no art. 61 e seu parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96, que, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97, incidirão juros moratórios sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições – inclusive, pois, os relativos às multas de ofício - não pagos nos respectivos vencimentos."

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês."

Entretanto, nem aqui a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício encontra guarida. Isto porque a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o termo **crédito** nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo, pois se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis" que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o **crédito**. Se a multa de ofício está contida no termo **crédito**, de que penalidade estaria tratando a parte final do art. 161 do CTN?



A conclusão a que chego, mais uma vez, é que o CTN também não buscou regular a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

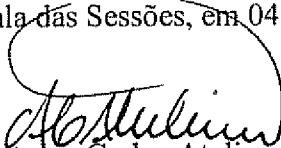
Ante todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da cobrança os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

Sala das Sessões, em 14 de junho de 2005.

ANTONIO ZOMER”

Com estas considerações voto no sentido de excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada neste processo.

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2008.



Antonio Carlos Atulim