



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

**Processo n°** 19515.002653/2003-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-001.541 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de abril de 2012  
**Matéria** Cofins  
**Recorrente** CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2000

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2000

**FALTA DE RECOLHIMENTO. ERRO MATERIAL.**

Constatada a inexistência de erro material no preenchimento dos DARF mantém-se a exigência das contribuições com os consectários do lançamento de ofício.

**MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE.**

Os órgãos administrativos de julgamento não possuem competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária. Súmula CARF nº 2.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC**

É cabível a exigência de juros de mora com base na taxa Selic nos lançamentos tributários efetuados pela Receita Federal. Súmula CARF nº 4.

**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

Não existe amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Esteve presente ao julgamento o Dr. André Torres, OAB/DF nº 35.161.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Liduína Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesi Ortiz.

## Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 11/07/2003 para exigir o crédito tributário relativo ao PIS e COFINS, multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de recolhimento das contribuições detectada por meio de diferenças apuradas entre os valores escriturados e os declarados e pagos.

Impugnando os autos de infração, o contribuinte acatou as autuações e efetuou o recolhimento dos valores lançados, exceto quanto às contribuições do mês de abril de 2000. Quanto aos valores relativos a esta competência, disse que a partir de 01/04/2000 incorporou a empresa CRL Comércio Importação e Exportação S/A e passou a responder por seus deveres e direitos. Ao recolher o PIS e a Cofins referente a esse período de apuração, deveria ter recolhido com sua própria razão social e CNPJ mas, por engano, as contribuições foram recolhidas sob a razão social da empresa CRL. Informou que iria formalizar processo de REDARF para regularizar o pagamento. Impugnou os juros de mora calculados pela taxa SELIC e a multa de ofício por ter caráter de confisco e não corresponder à realidade dos fatos.

A 9ª Turma da DRJ em São Paulo I, por meio do Acórdão nº 16-9.962, de 8 de agosto de 2006, manteve o lançamento em julgado cuja ementa segue parcialmente transcrita:

“(…) LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PAGAMENTO ANTERIOR À AÇÃO FISCAL NÃO COMPROVADO – DARF PREENCHIDO INCORRETAMENTE. RETIFICAÇÃO DO DARF - REDARF E APRESENTAÇÃO DE DCTF RETIFICADORA. Restando incomprovado nos autos que houve, em parte, lançamento indevido do imposto, pela não consideração de RECOLHIMENTO efetuado em DARF antes da ação fiscal, é de se manter o lançamento. (...)”

Regularmente notificado daquele Acórdão em 03/04/2007, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário de fls. 333/364, em 03/05/2007.

Alegou que a decisão recorrida manteve o lançamento nos mesmos termos da autuação sem apresentar qualquer fundamento efetivo que sustentasse sua decisão. Reprisou as alegações de primeira instância no tocante ao pagamento parcial do crédito tributário, ao erro cometido no preenchimento do DARF relativo ao mês de abril e quanto às exigências dos consectários do lançamento de ofício, acrescentando ser incabível a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Requereu o cancelamento dos autos de infração.

Por meio da Resolução nº 3403-00.037 o julgamento foi convertido em diligência nos seguintes termos:

“(…) Conquanto o contribuinte não tenha feito a solicitação de REDARF conforme disse que faria na impugnação, verifico que sua argumentação está

amparada em documentos que sugerem que deve ter havido erro de fato nos pagamentos do mês de abril de 2000.

Na fl. 36 se pode verificar que a fiscalização apurou R\$ 109.689,24 a título de diferença de PIS em relação ao fato gerador de abril de 2000.

Na fl. 135 existe a cópia de um DARF no valor de R\$ 76.010,30 preenchido com o CNPJ 00.640.509/0001-07 e na fl. 136 a cópia de um comprovante emitido pela Receita Federal relativo ao mesmo CNPJ referente ao PIS no valor de R\$ 33.678,93. A soma desses dois valores coincide com o que a fiscalização apurou no lançamento de ofício.

Quanto à Cofins, para o mesmo mês de abril, consta na fl. 187 que a fiscalização apurou uma diferença de R\$ 506.257,98.

Na fl. 288 existe a cópia de um DARF no valor de R\$ R\$ 350.816,77 preenchido com o CNPJ 00.640.509/0001-07 e na fl. 289 a cópia de um comprovante emitido pela Receita Federal relativo ao mesmo CNPJ referente à Cofins no valor de R\$ 155.441,21. A soma desses dois valores também coincide com o valor apurado pela fiscalização para o mês de abril.

O CNPJ 00.640.509/0001-07 se refere ao contribuinte CRL COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO S/A, cuja assembleia que decidiu pela sua extinção por incorporação ocorreu no dia 01/04/2000, conforme os documentos de fls. 254/258 e 281/282.

Tendo em vista que os DARF em questão se referem ao mesmo mês de competência em que se decidiu pela incorporação, se não houver DCTF entregue pela empresa extinta consignando os mesmos débitos, é bem provável que os pagamentos tenham sido feitos em nome do contribuinte errado. Tudo depende da data em que a incorporada foi extinta.

Entretanto, essa verificação mais aprofundada não pode ser feita em sede de julgamento de recurso voluntário.

O procedimento correto da recorrente no caso de erro de fato cometido nos pagamentos, seria formular pedido de retificação de DARF, previsto à época dos fatos na IN SRF nº 403, de 11 de março de 2004, posteriormente revogada pela IN SRF nº 672, de 30 de agosto de 2006.

A competência para tal procedimento está prevista no art. 6º da IN SRF nº 403, de 2004 e no art. 8º da IN SRF 672, de 2006. Portanto, não vejo como este colegiado possa aceitar os DARF do mês de abril de 2000, com base no alegado erro de fato, sem que antes os pagamentos sejam retificados e realocados ao débito da recorrente pela autoridade competente para tanto.

Estando exaurido o prazo de cinco anos a que se refere o art. 13 da IN SRF nº 672, de 2006, o contribuinte perdeu o direito de requerer ele próprio a retificação.

Contudo, a documentação anexa aos autos revela uma grande probabilidade de que o erro alegado tenha realmente ocorrido. Assim sendo, considero plenamente aplicável ao caso concreto o parágrafo único do art. 13 da IN SRF nº 672, de 2006, que autoriza a retificação de ofício dos pagamentos.

O fundamento desse parágrafo único encontra-se no fato de que a Administração Pública deve nortear-se pelos princípios da legalidade, da moralidade e da razoabilidade. Se o pagamento foi feito com erro e se esse erro estiver

comprovado, nada mais justo que a própria administração o corrija de modo a não prejudicar quem já quitou suas obrigações tributárias.

Desse modo, valho-me do art. 13, parágrafo único, da IN SRF nº 672, de 2006, para votar no sentido de converter este julgamento em diligência e solicitar à autoridade competente que jurisdiciona o contribuinte, que inicie o procedimento de ofício de retificação dos pagamentos relativos ao PIS e Cofins do mês de abril de 2000. Para tanto, a autoridade competente não está adstrita aos documentos anexados a este processo, podendo recorrer aos sistemas de controle da Receita Federal e também intimar o contribuinte a apresentar outros documentos que forem considerados necessários para que a autoridade forme sua convicção sobre o eventual erro cometido.

Observo que este pedido de diligência não está determinando que a autoridade retifique os pagamentos, mas apenas e tão-somente que inicie e conclua o procedimento. A formação da convicção sobre a existência do erro cometido e o juízo sobre a decisão de retificar ou não os pagamentos é da autoridade administrativa, conforme preceitua a IN SRF nº 672, de 2006.

Uma vez concluído o procedimento acima solicitado, os autos do procedimento de retificação, com a solução favorável ou não à retificação e realocação do pagamento em favor da autuada, deverão ser enviados a este Colegiado junto com este processo, a fim de que o Colegiado prossiga no julgamento do recurso voluntário.”

Os autos retornaram com os documentos de fls. 421 a 458 onde foram juntadas as DCTF apresentadas pela empresa CRL e a informação da autoridade administrativa dando conta que de que não é possível efetuar o procedimento de retificação de DARF, pois a CRL apresentou DCTF e os DARF a serem retificados estão alocados para quitação dos débitos informados naquelas DCTF.

Por meio da Resolução nº 3403-000.236 o julgamento foi convertido em diligência apenas para que o contribuinte tomasse ciência das razões pelas quais o procedimento de retificação dos DARF não podia ser efetuado.

Regularmente notificado às fls. 461/461v, o contribuinte manifestou-se às fls. 462/463, alegando que diante do resultado da diligência os pagamentos foram devidamente realizados e validados pela fiscalização, não havendo débitos pendentes ou passíveis de cobrança no presente processo administrativo.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente cabe rechaçar a alegação de ausência de fundamentação da decisão de primeira instância e que a turma de julgamento utilizou a mesma fundamentação da fiscalização.

A fiscalização autuou a recorrente sob a alegação de falta de recolhimento. Já a DRJ considerou que os autos de infração deveriam ser mantidos porque o contribuinte

concordou com parte do lançamento ao efetuar os pagamentos e também porque não houve a retificação dos DARF do mês de abril de 2000.

Portanto, sem razão a recorrente.

O julgamento foi convertido em diligência porque o contribuinte alegou que houve erro de fato no preenchimento dos DARF do mês de abril e os documentos apresentados sugeriam que tal erro poderia realmente ter ocorrido, caso a empresa incorporada não tivesse apresentado DCTF.

Entretanto, com a diligência efetuada verificou-se que não existiu o alegado erro de preenchimento nos DARF, pois existem DCTF apresentadas pela CRL declarando débitos no mês de abril e os DARF citados comprovam a extinção dos referidos débitos em nome daquela empresa.

Portanto, a conclusão a que se chega é exatamente a oposta daquela a que chegou a recorrente na manifestação apresentada às fls. 462/463, ou seja, os débitos de PIS e Cofins, existentes em nome da autuada em abril de 2000, estão em aberto, fato que justifica a manutenção dos lançamentos de ofício com seus consectários.

Relativamente à multa de ofício, verifica-se pelos demonstrativos de fls. 32 (PIS) e de fls. 183 (Cofins) que foram lançadas as diferenças não declaradas e não recolhidas, hipótese que se enquadra perfeitamente no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, vigente à época dos fatos.

No tocante à violação de princípios constitucionais, é pacífico entendimento no sentido de que os órgãos administrativos de julgamento não possuem competência para afastar a aplicação da lei por inconstitucionalidade, a teor da Súmula CARF nº 2, *verbis*:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Quanto à aplicação a taxa Selic nos lançamentos de ofício, a matéria é objeto do enunciado nº 4 da Súmula de Jurisprudência do CARF, *verbis*:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia –SELIC para títulos federais.”

A recorrente insurge-se também contra a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício. No demonstrativo anexo à intimação que foi enviada à recorrente com a decisão de primeira instância (fls. 328/329), verifica-se que foram discriminados os valores das contribuições remanescentes após a decisão de primeira instância e o valor das multas, com a redução de 30%, caso não houvesse recurso voluntário.

Na nota 1 do referido demonstrativo consta que “Os valores acima correspondem a valores originais. O pagamento deverá ser efetuado com os acréscimos legais cabíveis”.

Tendo em vista que a nota 1 se refere de forma genérica aos valores discriminados no demonstrativo, é possível interpretar que os acréscimos legais incidirão sobre a totalidade dos “valores acima”, nos quais estariam incluídos a multa de ofício.

Considerando que este fato surgiu neste processo quando foi efetuada a intimação da recorrente da decisão de primeira instância, considero que o recurso voluntário é o momento oportuno para contestá-lo, uma vez que este recurso representa a primeira oportunidade que a recorrente teve para se manifestar nos autos após a decisão de primeira instância.

Esta questão não é nova no CARF. A antiga Segunda Câmara do Segundo Conselho já teve a oportunidade de enfrentar a matéria no julgamento que culminou no Acórdão nº 202-16.397, de 14 de junho de 2005, da relatoria do Conselheiro Antonio Zomer, cujo voto adoto como fundamento da presente decisão, *verbis*:

“(…) 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”.<sup>1</sup>*

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

<sup>1</sup> MARINHO, Arthur de Sousa. Sentença de 29 de setembro de 1944, in *Revista de direito administrativo*, vol. I, p. 227 (229).

Cf. também PINHEIRO, Hésio Fernandes. *Técnica legislativa*, 1962. p. 100.

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, 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. (...)"

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apenas para excluir a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA