

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

34



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Artigo de Autor Convidado pela *RDTA/IBDT*

A Remissão da Multa Tributária e a Consequente Remissão dos Juros de Mora Correspondentes

Remission on Tax Fine and Consequential Remission of Interest on It

Hugo de Brito Machado

Professor Titular Aposentado de Direito Tributário da UFC.

Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

E-mail: *hbm@hugomachado.adv.br.*

Resumo

Recente decisão do Superior Tribunal de Justiça considerou possível a cobrança de juros moratórios incidentes sobre valor de penalidade pecuniária, apesar de esta haver sido integralmente extinta por remissão tributária. À falta de uma base sobre a qual possam ser calculados, contudo, parece despropositada a exigência dos aludidos juros, sobretudo porque, se não é mais devido o recolhimento da multa, não faz sentido exigir-se os juros, que seriam decorrentes do atraso nesse recolhimento.

Palavras-chave: multa tributária, juros, razoabilidade.

Abstract

In a recent decision, Brazilian Superior Court of Justice considered possible to charge interest due to a delay on the payment of fines, even when these fines have been fully extinguished by tax remission. In the absence of a basis on which the interest could be calculated, however, it seems unreasonable to levy it, especially as, if the fine is not due anymore, it does not make sense to require up interest calculated on it.

Keywords: tax fine, interest, reasonableness.

1. Introdução

Motivado pelo rumo que está tomando a jurisprudência na questão relativa à cobrança de juros sobre multa objeto de remissão, resolvemos abordar a questão de saber se a mesma tem, ou não, fundamento jurídico.

A referida cobrança não nos surpreende, pois sabemos que as investidas da Fazenda Pública contra os contribuintes, no mais das vezes, demonstram absoluto descaso das autoridades pelos princípios jurídicos. Por razões as mais diversas, o Estado precisa a cada dia de maior soma de recursos financeiros. A cada dia cresce o número de órgãos e de cargos públicos, especialmente os denominados cargos em comissão, ocupados pelos preferidos dos governantes.

Por outro lado, ainda temos um Poder Judiciário pouco afeito à aplicação de princípios jurídicos, até porque, em nossa cultura, prevalece ainda a idéia de que é necessária uma lei para a solução de cada um dos problemas que surgem. Por isto mesmo, aliás, temos enorme quantidade de leis, dotadas de casuísimo cada vez maior.

Necessária se faz, portanto, a atenção dos que estudam Direito para a importância dos princípios em um ordenamento jurídico. Por isto, neste artigo vamos estudar o princípio segundo o qual o acessório segue o principal, que tem decisiva importância no equacionamento e solução adequada da questão da cobrança de juros de mora sobre o valor de multa objeto de remissão.

Começaremos estudando a cobrança de juros de mora sobre multa tributária. Depois estudaremos os princípios de lógica jurídica, para em seguida examinarmos a lei que concedeu a remissão e a jurisprudência que se vem formando sobre o tema da cobrança de juros de mora sobre multa objeto da remissão, para, finalmente, apontarmos a inconstitucionalidade na qual incorre a decisão do Superior Tribunal de Justiça, que permite seja levada a questão ao Supremo Tribunal Federal.

2. Juros de Mora sobre Multa Tributária

2.1. Teses opostas sobre o marco inicial dos juros de mora

Há quem sustente, com razão, que os juros de mora somente são devidos a partir da data fixada no auto de infração para o pagamento do crédito tributário consubstanciado na multa, mas algumas Fazendas Públicas não adotam essa tese. Preferem sustentar que os juros de mora devem ser computados desde a data da infração que deu motivo para a aplicação da multa. A infração seria o fato gerador da multa e, assim, seria a mesma devida a partir da ocorrência deste, e a partir de então o inadimplemento ensejaria a incidência de juros de mora.

Talvez o equívoco na compreensão adequada dessa questão se deva ao entendimento fixado na jurisprudência,¹ segundo o qual a extinção da responsabilidade pela infração, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, somente ocorre quando tenha havido inadimplemento tanto do ponto de vista estritamente jurídico como do ponto de vista de política jurídica, pois amesquinha o estímulo que o Código pretendeu dar ao cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Entretanto, mesmo admitindo a existência de multa que é devida independentemente de ação fiscal, como ocorre com a multa de mora no lançamento por homologação, não podemos desconhecer que a constituição do devedor em mora é indispensável à incidência dos juros de mora. Nem podemos desconsiderar a existência das denominadas multas de ofício, que somente se tornam devidas com a lavratura de auto de infração.

¹ STJ, Primeira Turma, REsp nº 180.918/SP, rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 20.5.1999, publicado na íntegra na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 55. Dialética, São Paulo, abril de 2000, pp. 182/3.

² Veja-se o que escrevemos em nosso *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. Atlas, São Paulo, 2008, pp. 660-662.

Seja como for, destacamos para exame neste estudo as três teses sobre o marco inicial para a contagem dos juros de mora que devem compor o crédito tributário, a saber: (a) os juros de mora sobre o valor da penalidade pecuniária são devidos a partir da ocorrência da infração, que é o fato gerador da multa, qualquer que seja a natureza desta; (b) os juros de mora são devidos a partir da infração, em se tratando de multas devidas independentemente de ação fiscal, e a partir do vencimento do crédito tributário regularmente constituído, em se tratando de multas que podem ser excluídas pela denúncia espontânea; e finalmente, (c) os juros de mora sobre o valor das multas são devidos a partir do vencimento do crédito tributário regularmente constituído.

2.2. Insuficiência da circunstância de ser a multa devida

Consideramos inconsistente a tese segundo a qual os juros de mora sobre o valor da penalidade pecuniária são devidos a partir da ocorrência da infração. É certo que o fato gerador da obrigação tributária, que tem como objeto a multa ou penalidade pecuniária, é a infração que enseja a aplicação da multa. É correto, portanto, dizer-se que a partir da ocorrência da infração à lei tributária já é possível dar-se a aplicação da multa, vale dizer, já é possível a constituição do crédito tributário. Entretanto, não basta a existência dessa possibilidade.

Aliás, mesmo a existência da obrigação tributária que tenha como objeto a multa ainda não basta para que tenha início a incidência dos juros de mora. A circunstância de ser a multa devida é insuficiente. Além disto, mesmo que admitamos o acerto da jurisprudência predominante a respeito da incidência da multa de mora, a denominada multa de ofício não pode ser considerada devida antes da constituição do crédito tributário pelo lançamento.

2.3. Particularidade da multa de ofício

A denominada multa de ofício caracteriza-se pela inafastável necessidade de ação fiscal para que se considere devida. Assim, mesmo em face da jurisprudência que tem predominado sobre a multa de mora e a denúncia espontânea, em se tratando de multa de ofício, não se pode falar da existência de uma obrigação que a tenha como conteúdo antes de regularmente constituído o crédito tributário.

Assim, somente com a lavratura de auto de infração é que se pode considerar devida a multa de ofício. E, como em face do auto de infração o contribuinte é notificado a fazer o correspondente pagamento, é a partir daí que se pode cogitar da configuração da mora relativa àquela multa e, em consequência, do início da incidência dos juros de mora correspondentes.

2.4. Configuração da mora

Mora é retardamento, e deste somente se pode cogitar se houver um marco temporal para o cumprimento da obrigação. Veja-se, a propósito, o que estabelece o Código Civil:

“Art. 394. Considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a lei ou a convenção estabelecer.”

E ainda:

“Art. 397. O inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo, constitui de pleno direito em mora o devedor.”

Não obstante esses dispositivos estejam no Código Civil, que em nosso atual sistema jurídico melhor seria denominado Código de Direito Privado, devemos esclarecer que a constituição em mora não é uma questão de Direito Civil, nem de Direito Privado, mas uma questão típica da Teoria Geral do Direito, de sorte que é assim, indiscutivelmente, um tema relevante não só no Direito Privado, mas também no Direito Tributário, pois qualquer que seja a área do Direito onde existam relações jurídicas obrigacionais de conteúdo patrimonial, só se pode cogitar de juros de mora se ultrapassado o prazo legalmente estabelecido para o adimplemento da obrigação. Ou aquele estabelecido em notificação ou interpelação administrativa ou judicial.

2.5. *Inexistência de prazo fixado em lei para o pagamento de multas lançadas de ofício*

Ocorre que a lei não estabelece prazo para o pagamento de multa tributária aplicada em lançamento de ofício. Quando a multa integra um crédito tributário regularmente constituído, na constituição deste é que o prazo para pagamento é estabelecido e notificado o contribuinte para o respectivo pagamento. Assim, só a partir do término desse prazo é que se pode dizer que existe mora.

Na multa de ofício, a própria obrigação de pagar não existe antes do auto de infração. Passa a existir com a lavratura deste. E de mora só se pode cogitar se o contribuinte, regularmente notificado, não efetuar o pagamento do crédito tributário correspondente, no prazo para esse fim estabelecido.

Nas demais espécies de multa, embora se possa entender que a obrigação tributária existe desde o cometimento da infração, é indiscutível a inexistência de prazo fixado em lei para o correspondente pagamento, de sorte que, também no que diz respeito a estas, os juros de mora só podem ser contados a partir do final do prazo fixado no competente auto de infração, do qual o contribuinte tenha sido regularmente notificado.

Demonstrado, assim, que não são devidos juros de mora sobre multa tributária antes de vencido o prazo para pagamento do crédito tributário que a mesma integra, vamos agora demonstrar que é ainda mais inadmissível a cobrança de juros de mora sobre multa que tenha sido objeto de remissão, pois os juros são indiscutivelmente acessórios da dívida principal e, assim, estão alcançados igualmente pela remissão, por força do princípio segundo o qual o acessório segue o principal, que é um princípio de lógica jurídica.

3. Um Princípio de Lógica Jurídica

Quando afirmamos estar diante de um princípio de lógica jurídica, como ocorre neste estudo, é importante ressaltarmos que a palavra *lógica* tem, entre outros, o significado de *raciocínio coerente*.³ E devemos lembrar também que a lógica jurídica é definida como:

³ Cf. Maria Helena Diniz, *Dicionário Jurídico*. Vol. 3. Saraiva, São Paulo, 1998, p. 163.

“Ciência das leis e das operações formais do pensamento jurídico ou a reflexão crítica sobre a validade desse pensamento, indicando como deve o intelecto agir.”⁴

O ordenamento jurídico é um sistema, e como tal há de ser sempre coerente, vale dizer, não podem existir antinomias entre as normas e princípios que o integram. A coerência é um elemento essencial no sistema jurídico, e por isto mesmo a lógica jurídica nele está necessariamente presente em todos os sentidos.

Realmente, o ordenamento jurídico é um sistema integrado por regras e princípios de direito positivo, vale dizer, postos pelos órgãos estatais dotados de competência para esse fim, ou em contratos firmados pelos interessados, mas também por princípios que decorrem da lógica jurídica.

Aliás, é inquestionável que a própria existência do *accessório* depende, sempre, da existência do *principal*, decorrendo daí a inevitável conclusão de que o acessório segue a sorte do principal. Trata-se de um importante princípio de lógica jurídica, cuja existência independe de norma posta no ordenamento jurídico. E cuja observância se impõe, a não ser quando exista regra expressa em sentido contrário.

Por tais razões o vigente Código Civil, embora não tenha dispositivo específico correspondente ao art. 59 do Código Civil anterior, não abandonou, nem podia abandonar, esse importante princípio segundo o qual o acessório segue o principal. Tanto é assim que, ao tratar da cessão de crédito, estabeleceu expressamente que, salvo disposição em contrário, na cessão de um crédito abrangem-se todos os seus acessórios.⁵

Comentando esse dispositivo do vigente Código Civil, Venosa escreve com inteira razão:

“Cuida-se do princípio geral segundo o qual os acessórios seguem o principal.”

Ressalte-se que a questão do conceito de acessório, relativamente à obrigação tributária, deve ser aqui inteiramente descartada, porque o qualificativo acessório, nesse contexto, é inteiramente diverso. Isto não quer dizer que o conceito de acessório, no Direito Tributário, seja diverso. O que é diverso é apenas esse qualificativo da obrigação tributária.

4. A Lei e a Jurisprudência sobre o Tema

A Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, estabelece que os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores nela mencionados, poderão ser:

“I - pagos a vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.”

Vê-se que, segundo esse dispositivo legal, no caso de pagamento a vista, vale dizer, pagamento de uma só vez, do débito tributário, é concedida a remissão da parcela correspondente às multas de mora e de ofício, bem como a redução de

⁴ Cf. Maria Helena Diniz, *Dicionário Jurídico*. Vol. 3. Saraiva, São Paulo, 1998, p. 166.

⁵ Código Civil de 2002, art. 287.

quarenta por cento das multas isoladas, de quarenta e cinco por cento dos juros de mora e de cem por cento do encargo legal. E assim, sendo as multas de mora objeto de remissão, não há mais razão para que sejam cobrados juros de mora sobre o valor das mesmas, pois não existe dispositivo de lei que o determine.

Ressalte-se que este entendimento foi adotado pela própria Receita Federal do Brasil, como se vê das informações prestadas por um contribuinte que se insurgiu contra a cobrança de juros de mora sobre a multa de mora, objeto da remissão de que trata o dispositivo legal acima transcrito.⁶

Na fundamentação da sentença que concedeu o mandado de segurança em referência, o Juiz Federal escreveu:

“17. Se o principal, que é a multa de mora e que penaliza o contribuinte pelo atraso do tributo, foi remido, não parece lógico que os juros incidentes sobre esta parcela permaneçam sendo cobrados pela Fazenda Nacional.

18. No entender deste juízo, os juros de mora referidos no inciso I, que devem sofrer a redução de 45%, referem-se, por lógica, à parcela do total do débito que não foi remida, ou seja, o tributo em si. Ressalte-se que este entendimento era adotado pela Receita Federal do Brasil, conforme aduzido pela autoridade coatora em suas informações de fls. 121/132.”⁷

Esse mesmo entendimento foi adotado por magistrados federais em outros casos, e o Tribunal Regional Federal da 5ª Região confirmou as sentenças que o adotaram, portando o acórdão proferido em um desses julgamentos a seguinte ementa:

“Processual Civil e Tributário. Pagamento a vista do Débito Fiscal. Parágrafo 3º do Art. 1º da Lei nº 11.941/2009. Redução de 100% das Multas de Mora e de Ofício. Incidência de Juros sobre a Multa Remida. Impossibilidade. Manutenção da Sentença.

1. Remessa oficial em face de sentença que julgou procedente a ação proposta por Antônio Cláudio Mota de Aguiar, declarando a inexistência de relação jurídica que rende ensejo a cobrança do crédito tributário em testilha, consubstanciado no valor referente aos juros da multa remida.

2. *In casu*, o autor efetuou corretamente o pagamento do débito com as deduções permitidas pela lei de regência, excluindo o valor correspondente aos juros incidentes sobre a multa, nos termos do parágrafo 3º do art. 1º da Lei nº 11.941/2009.

3. Não há falar em juros sobre multa que foi reduzida a zero, dado que o acessório segue a sorte do principal. Sentença mantida em seus exatos termos.

4. Remessa oficial improvida. Agravo retido prejudicado.”

Como se vê no item 3 da ementa acima transcrita, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região deixou explícito que tendo a multa sido reduzida a zero não há falar em juros sobre multa porque o acessório segue a sorte do principal.

⁶ Processo nº 0010631-54.2012.4.05.8100.

⁷ Fls. 174 dos autos do Processo nº 0010631-54.2012.4.05.8100.

O Superior Tribunal de Justiça, entretanto, adotou o entendimento segundo o qual o referido princípio não se aplica ao caso porque a aplicação, na seara tributária, das máximas que se referem a princípios gerais de direito, somente tem lugar quando necessária a integração da norma tributária, nos termos do art. 108 do Código Tributário Nacional, que pressupõe a ausência de disposição expressa, o que não é caso, porque o art. 1º, parágrafo 3º, inciso I, da Lei nº 11.941/2009, é expresso ao dispor que a remissão dos juros de mora é de apenas 45% no caso de pagamento a vista.⁸

O equívoco do Egrégio Superior Tribunal de Justiça é evidente. A invocação do art. 108, do Código Tributário Nacional, não faz sentido porque o princípio segundo o qual o acessório segue a sorte do principal, não se destina a suprir lacuna da legislação. É um princípio de lógica jurídica que determina sejam as normas jurídicas sempre entendidas e aplicadas com razoabilidade. E no caso de que se cuida, se o principal, que é a multa de mora e que penaliza o contribuinte pelo atraso do tributo foi remido, não parece lógico que os juros incidentes sobre esta parcela permaneçam sendo cobrados pela Fazenda Nacional. Os juros de mora referidos no dispositivo legal em questão, que devem sofrer a redução de quarenta e cinco por cento, referem-se, logicamente, à parcela do total do débito que não foi remida, e não existe dispositivo de lei que determine a cobrança de juros de mora sobre a multa objeto da remissão.

Resta-nos, portanto, esperar que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça corrija o seu equívoco, e passe a considerar indevida a cobrança de juros de mora, que configuram um acessório, em relação à parcela correspondente à multa de mora, que foi extinta pela remissão.

Admitindo-se, porém, que não ocorra essa mudança de entendimento no Superior Tribunal de Justiça, ainda assim o equívoco poderá vir a ser corrigido pelo Supremo Tribunal Federal, se a este vier a ser interposto recurso extraordinário, tanto porque não existe dispositivo legal que determine cobrança de juros de mora sobre um débito legalmente extinto pela remissão, como porque não é razoável ver-se no dispositivo legal invocado pelo Superior Tribunal de Justiça essa determinação.

5. Recurso Extraordinário ao STF

Realmente é cabível recurso extraordinário para o Supremo Tribunal Federal, com fundamento no art. 102, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, porque a questionada decisão do Superior Tribunal de Justiça, obrigando o contribuinte ao pagamento de juros de mora sobre o valor da multa objeto de remissão, sem lei que o determine, viola o dispositivo da mesma Constituição que, tratando dos Direitos e Garantias Fundamentais, consagra o princípio da legalidade, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (Art. 5º, inciso II).

E mesmo que se entenda que a decisão do Superior Tribunal de Justiça buscou fundamento em dispositivo de lei, certo é que o entendimento do STJ, no

⁸ Recurso Especial nº 1.492.246/RS, julgado em 2.6.2015.

caso, afronta a não mais poder o princípio da razoabilidade, sendo cabível o recurso extraordinário, conforme jurisprudência da Corte Maior.⁹

Realmente, é flagrante a falta de razoabilidade na decisão que obriga o contribuinte ao pagamento do acessório, quando o principal está legalmente extinto, e, por isto mesmo, tal decisão não pode integrar validamente o ordenamento jurídico do país.

6. Conclusões

Diante do exposto, podemos chegar, em síntese, às seguintes conclusões:

- a) embora exista a infração à lei, não existe ainda multa de ofício antes do correspondente lançamento;
- b) não se pode falar de juros de mora quando o principal, sobre o qual incidem, foi legalmente extinto.

Referências

- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.492.246/RS, julgado em 2.6.2015.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 180.918/SP, Primeira Turma, rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 20 de maio de 1999, publicado na íntegra na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 55. *Dialética*, São Paulo, abril de 2000, pp. 182/183.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AI nº 727.872, AgRg, rel. Min. Luis Roberto Barroso, *DJe* 91, publicado em 18.5.2015.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE nº 640.452/RG, rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 232, publicado em 7.12.2011.
- DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. Vol. 3. Saraiva, São Paulo, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. Atlas, São Paulo, 2008.

⁹ Cf., *v.g.*, AI nº 727.872, AgRg, rel. Min. Luis Roberto Barroso, *DJe* 91, publicado em 18.5.2015; RE nº 640.452/RG, rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 232, publicado em 7.12.2011.