



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 15 / 12 / 19 98
C	<i>Helvino</i>
	Rubrica

Processo : 10166.006781/96-12
Acórdão : 202-09.676
Sessão : em 20 de novembro de 1997
Recurso : 103.540
Recorrente : HC PNEUS NORDESTE S/A
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

COFINS - I) ESPONTANEIDADE - O pagamento espontâneo de tributos e contribuições após o prazo de vencimento só ilide a penalidade de natureza punitiva (multa de ofício). II) MULTA DE MORA - É devida nos pagamentos após o vencimento, mesmo que espontâneos. III) IMPUTAÇÃO - Procedimento abrigado pelo art. 163 do CTN, aplicável à situação em que, à época do pagamento a menor pelo contribuinte, dele eram exigíveis dois débitos, inclusive no caso de um ser a título de principal e o outro relativo aos encargos moratórios. IV) RETROATIVIDADE BENIGNA - A multa de ofício prevista no inciso I do art. 4º da Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/91, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: HC PNEUS DO NORDESTE S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 75%. Vencido o Conselheiro José Cabral Garofano, que dava provimento integral e apresentou Declaração de Voto. Os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira e José de Almeida Coelho votaram pelas conclusões. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helvio Escovedo Barcellos.

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 1997


Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente


Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Tarásio Campelo Borges e Antonio Sinhiti Myasava.

/crt/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.006781/96-12
Acórdão : 202-09.676
Recurso : 103.540
Recorrente : HC PNEUS DO NORDESTE S/A

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 64/68:

“Contra a empresa acima identificada foi lavrado auto de infração em virtude da falta e insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nos meses de abril a junho, agosto a dezembro/92; janeiro a dezembro/93; janeiro a junho/94 (fls.01/12).

A capitulação legal da autuação se encontra às folhas 03 e 12.

A empresa impugna (fls. 23/29), tempestivamente, o auto de infração constante do presente processo alegando, em síntese, que:

a) na imputação de pagamentos foi cobrada multa de mora sobre débitos espontaneamente recolhidos e, o que é pior, faz incidir sobre essa multa de mora indevida multa de ofício de 100% e juros de mora;

b) no período de agosto/92 a maio/93, os valores foram depositados judicialmente, daí que a exigibilidade está suspensa e o lançamento é indevido referente a este período;

c) os valores referentes aos meses de junho/93 a fevereiro/94 foram compensados com créditos do Finsocial recolhidos com alíquotas superiores a 0,5%, correspondentes ao período de outubro/89 a novembro/91, no montante de 200.218,86 UFIR;

d) além disso, impugnante obteve decisão favorável em Primeira Instância de Ação Declaratória Cumulada com Condenatória para compensar os valores acima mencionados e o Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu pelo cabimento da compensação do Finsocial com a Cofins.”

A Autoridade Singular decidiu conhecer parcialmente da impugnação para: a) declarar definitiva a exigência discutida relativamente aos fatos geradores que não sofreram



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.006781/96-12

Acórdão : 202-09.676

imputação, determinando, ademais, a formação de autos apartados para que se proceda conforme alínea *d* do Ato Declaratório (Normativo) nº 03/96, inclusive, abater, no valor do lançamento, os depósitos judiciais que venham a ser convertidos em renda; b) julgar improcedentes as alegações da impugnante sobre multa indevida, fatos geradores que sofreram imputação.

Essa decisão foi assim ementada:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

- MULTAS

- A multa dos valores pagos (imputação de pagamento) não é de 100%, isto é, de ofício, como diz a impugnante, apenas de mora por recolhimento em atraso, de acordo com a legislação vigente na época. A multa de ofício incidiu sobre valores não recolhidos ou recolhidos a menor, que é legal.

- CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUB JUDICE

- Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento. O depósito do montante integral do débito suspende a exigibilidade do crédito tributário, ou seja, a sua cobrança, porém não impede sua constituição pelo lançamento.

- IMPUGNAÇÃO

- Sobre o período “sub júdice” a autoridade dirigente do órgão onde se encontra o processo não conhecerá de eventual petição do contribuinte, proferindo decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida, enquanto que em relação às matérias impugnadas com objeto diferente da ação judicial cabe recurso ao 1º Conselho de Contribuintes.

- IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE.”

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 82/89, onde, em suma, além de reeditar os argumentos de sua impugnação, aduz que:

- quanto à compensação do excedente de FINSOCIAL, pago pela Recorrente, com débitos da COFINS computados no auto de infração, não houve qualquer manifestação da Autoridade Singular neste particular, deixando, assim, de observar os princípios fundamentais do contraditório e da ampla defesa, devendo, portanto, ser declarada nula de pleno direito;

- a cobrança de eventual multa de ofício deve levar em conta as normas a respeito estabelecidas na Lei nº 9.430/96 c/c Ato Declaratório (Normativo) nº 1/97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.006781/96-12
Acórdão : 202-09.676

Às fls. 92/95, em observância ao disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260/95, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões, manifestando, em síntese, pela manutenção integral da decisão recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.006781/96-12

Acórdão : 202-09.676

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

De início é de se afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, sob a alegação de que ela não apreciou os argumentos deduzidos na peça impugnatória a respeito da compensação de valores exigidos da COFINS com o pago a maior no FINSOCIAL, eis que trata de matéria apartada deste processo, conjuntamente com a relativa aos fatos geradores nos quais a Recorrente efetuou depósitos judiciais, conforme exposto na decisão em comento.

No mérito, a matéria que aqui restou a ser examinada refere-se aos fatos geradores da COFINS ocorridos nos períodos de apuração de 04/92 a 06.92, 05/94, e 06/94, cuja exigência decorre de pagamentos fora do prazo de vencimento sem adicionar o correspondente encargo da multa moratória, o que implica em pagamento a menor ao se fazer a imputação do pagamento realizado entre as parcelas que compõem o crédito tributário pago a destempo.

Quanto ao invocado descabimento da aplicação da multa moratória, por ter espontaneamente denunciado a infração, mediante o pagamento dos valores devidos, acrescidos da respectiva correção monetária e dos juros de mora correspondentes, não deve prosperar.

Com efeito, é nítido na legislação atinente aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal a distinção entre as multas de natureza moratória e punitiva, bem como as circunstâncias da aplicação de cada uma delas.

Assim, à época da ocorrência dos fatos geradores em apreciação, o art. 59 da Lei nº 8.383/91 submetia à multa de mora de 20% o tributo ou contribuição não pagos até a data do vencimento.

Enquanto o art. 4º da Lei nº 8.218/91 estabelecia, para os casos de lançamento de ofício, a multa de 100% sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos e não recolhidos.

Por outro lado, também é nítido no comando do art. 138, à vista do disposto no art. 149, inciso VI, ambos do CTN, que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela infração apurada em procedimento administrativo ou medida de fiscalização decorrente da omissão do sujeito passivo no adimplemento da obrigação, ou seja, aquela sujeita à multa de ofício.

Se assim não fosse, como bem salientado pela decisão recorrida, seria ineficaz e sem qualquer valor no mundo jurídico a legislação que exige multa de mora nos pagamentos em atraso, além de eivada de impropriedade a Súmula 45, do extinto TFR:

“45. As multas fiscais, sejam de mora ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.006781/96-12
Acórdão : 202-09.676

A inarredabilidade na legislação tributária da exigência da multa de mora no pagamento de iniciativa do contribuinte de tributos e contribuições após o prazo do vencimento da obrigação é realçada pelo disposto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 que prevê a aplicação de multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição no caso de **“...pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, ...”**(negritei e grifei)

Nesse diapasão trago à colação manifestação doutrinária do tributarista Paulo de Barros Carvalho, em seu Curso de Direito Tributário, 4ª edição, Editora Saraiva, fls. 348/349, ao comentar o art. 138 do CTN:

“Modo de exclusão de reponsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, acompanhada se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração (CTN art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída de caráter de punição .” (negritei)

A propósito dos reclamos da Recorrente contra a imputação dos pagamentos que realizou entre as parcelas que compõem o crédito tributário pago a destempo, em primeiro lugar, é um exagero acoimar essa metodologia de artificiosa e incompreensível, eis que o seu instrumento nada mais é do que uma regra de três simples e direta.

E, do ponto de vista legal, trata-se de procedimento abrigado pelo art. 163 do CTN, considerando que, à época em que a Recorrente fez os recolhimentos insuficientes, dela eram exigíveis dois débitos, sendo um a título de principal, relativo a COFINS e outro relativo aos encargos moratórios.

Esse procedimento foi normatizado pela Instrução Normativa SRF nº 19/84, que aprovou o Manual de Aplicação de Acréscimos Legais de Tributos Federais, cujos fundamentos abaixo transcrevo por esclarecerem com propriedade a matéria:

“H - IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DE PAGAMENTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.006781/96-12
Acórdão : 202-09.676

H.1 - O tributo e a penalidade, quando pagos posteriormente ao vencimento do prazo para pagamento, em regra, não podem dissociar-se dos encargos cominados pela lei. O fato de a legislação tributária específica, no seu todo e a partir do CTN, impor o recolhimento em atraso com todos os acréscimos, repele, por via de consequência, qualquer pagamento em que não se insiram, conjugados, todos os componentes devidos do crédito tributário.

H.2 - Presente essa indivisibilidade, é normatizada nesse Manual a imputação proporcional de pagamento, pela qual o pagamento efetuado sem os acréscimos ou correção monetária, ou calculados a menor, em lugar de ser tido como indevido, portanto sujeito à restituição, é considerado na extinção do valor originário do débito, o quanto basta para extinguir a fração deste com todos os encargos que lhe correspondam, a partir do mais antigo quando houver mais de um vencimento.

H.3 - A imputação proporcional ajusta o pagamento a menor aos dispositivos da lei, distribuindo a quantia paga proporcionalmente entre tributo e/ou penalidade, os respectivos acréscimos legais e correção monetária. A operação equívale a uma simples reclassificação de receita consignada pelo contribuinte no DARF, adequando o pagamento às normas legais.

H.4 - O cálculo da imputação proporcional de pagamento consiste em apurar quanto do valor originário foi extinto com o pagamento a menor, mediante utilização de regra de três simples e direta..”

Por último, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inc. I, a multa de ofício, prevista no inc. I do art. 4º da Medida Provisória nº 298/91 convertida na Lei nº 8.218/91, foi reduzida para 75%, a qual deve ser aplicada ao caso vertente por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea “c”, do CTN, conforme pleiteado pela Recorrente e reconhecido administrativamente no Ato Declaratório (Normativo) nº 1, de 07.01.97.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 75%.

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 1997


ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.006781/96-12
Acórdão : 202-09.676

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ CABRAL GAROFANO

Pareceu-me necessário deixar bem explicitados os fundamentos do meu voto, dada a relevância da matéria.

No feito ora submetido a julgamento, duas são as questões cuja solução merece fundamentação explícita, ambas envolvendo atenta verificação do alcance de normas gerais de direito tributário; sendo elas: uma é a denúncia espontânea e a outra uma das modalidades extinção do crédito tributário – imputação de pagamento – contidas nos artigos 138 e 163, respectivamente, dispositivos do Código Tributário Nacional.

Como bem relatado, a recorrente foi autuada por ter recolhido com atraso a COFINS - sobre os fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração apontados - sem o recolhimento da multa de mora cabível. Ocorrendo insuficiência no recolhimento originário, a fiscalização da Fazenda Nacional lavrou auto de infração adotando a fórmula de imputação de pagamento, normatizada pela IN/SRF n. 19/84. No curso do processo o sujeito passivo sustentou ser indevida a exigência da multa, por aplicação do artigo 138 do CTN, e, por decorrência, não havia justificativa para o Fisco adotar a imputação de pagamento.

Por este procedimento administrativo o sujeito passivo – com a lavratura do auto de infração – passou a ser devedor de tributo (COFINS), juros de mora, multa de ofício (100%) e correção monetária.

Em ambas, a meu ver, deve a conclusão ser pela improcedência desta exigência fiscal. Insisto nos fundamentos expostos quando proferi meu voto na sessão de julgamento. O procedimento é totalmente inadequado à espécie.

Aplicação do comando insito na norma integrante do artigo 138 do CTN. Tanto já se escreveu sobre o assunto, que qualquer outro argumento que fosse acrescentado seria no mínimo repetitivo e cansativo. Por elas mesmas, as ementas dos arestos, trazidas pela própria recorrente, dão conta da pacificidade da jurisprudência dominante:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO – MULTA DE MORA –
Denunciado espontaneamente ao Fisco o débito em atraso, acompanhado do pagamento do imposto corrigido e dos juros de mora, nos termos do art. 138 do CTN, descabe a exigência da multa de mora prevista na legislação de regência do imposto (Ac. 104-07.618/90)

Nos mesmos termos a ementa do Ac. 107- 0.224/93



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.006781/96-12
Acórdão : 202-09.676

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO – MULTA DE MORA: Uma vez denunciado ao Fisco o débito em atraso, nos termos do art. 138 do CTN, descabe a exigência da multa de mora prevista na legislação do Imposto de Renda (Ac. 107-1.556/94)

E, cito mais duas deste Conselho de Contribuintes:

DCTF – Multa – A denúncia espontânea da infração, quando apresentada antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, exclui a responsabilidade do agente, nos termos do artigo 138 do CTN (Lei nº 5.172/66) (Ac. 202 04.179/91)

DCTF – Existindo denúncia espontânea, inaplicáveis as penalidades previstas nos parágrafos 2º, 3º e 4º do art. 11 do DL nº 2.065/83 e alteração do artigo 27 da Lei nº 7.730/89, no caso de apresentação fora de prazo regulamentar da Declaração de Contribuições de Tributo Federais. Exigência Fiscal improcedente (Ac. 201-67.32/190)

A recorrente também invoca decisão do STJ:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138, CTN). INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. MULTA INDEVIDA. PROCESSUAL CIVIL (ART. 535, CPC) (Rec. Especial nº 9421-0/PR, julgado em 02/09/92 – 1ª T.)

O voto-vencedor não considerou a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, como aquela dominante no Segundo Conselho, louvando-se tão-somente na doutrina de PAULO DE BARROS MACHADO (Curso de direito Tributário, 4ª edição, Editora Saraiva, fls. 348/349), quando transcreveu excerto da obra, dando destaque à conclusão:

“porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída de caráter de punição”

Nos debates que sempre se apresentaram quando o Colegiado julgou esta matéria, aponte para o fato de serem temerárias interpretações como a acima transcrita, porquanto a dicção do artigo 138 do CTN é no sentido de a responsabilidade ser excluída pela denúncia espontânea da infração e assim é considerada, quando ocorrer o pagamento do tributo devido e dos juros de mora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.006781/96-12
Acórdão : 202-09.676

É regra basilar de interpretação das normas legais que quando a lei não distingue, não cabe ao interprete distinguir. Então, onde a letra da lei diz que só é afastada a multa punitiva, devendo ser mantida a multa de mora? Mais a mais, o dispositivo impõe que só é considerada denúncia espontânea eficaz quando acompanhada do pagamento do tributo e juros de mora. São *numerus clausulus*, e só eles devem ser exigidos como elementos constitutivos da denúncia espontânea. Logo, são duas as razões que estão explícitas no dispositivo, desautorizando a cobrança de qualquer penalidade, seja lá qual o for o *nomen juris* que se dê.

O intérprete não deve deixar sua posição e se arvorar na posição de legislador.

Tanto é que neste sentido, JOSÉ LENCE CARLUCI em seu livro Uma Introdução ao Direito Aduaneiro (Aduaneiras, 1ª ed. 1997, pág. 226) torna emprestado a lição de outro ilustre jurista:

Sacha Calmon Navarro Coelho sustenta a tese de que o dispositivo do CTN abrange a exclusão de responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. Assim, a denúncia espontânea opera também contra a multa de mora, pois a multa de mora é multa e não complemento indenizatório, que isto é feito pela cobrança de juros, ficando a correção monetária como fórmula de manutenção do valor de compra da moeda. (destaque na transcrição).

A exigência da multa de mora foi que ensejou a imputação de pagamento - a qual vem sendo contestada em sede de recurso voluntário - que é parte da autuação originária que restou como matéria objeto de julgamento por este Colegiado.

Como visto, o sujeito passivo recolheu, onde cabível, os tributos atrasados com os juros de mora e, contra isto, se insurgiu a Fazenda Impositiva exigindo com a imputação de pagamento tributo, juros de mora, multa de ofício e correção monetária.

Ao preencher o DARF a ser recolhido, com a propriedade que sempre o caracterizou, o ex-Conselheiro Elio Roth, digno representante da Fazenda Nacional, asseverou que o contribuinte "carimbou seu dinheiro". Ora, se recolheu o DARF pagando tributo e juros outra não era sua vontade senão a de não pagar a multa e, inexistente norma legal que autoriza o Fisco a mudar sua vontade, ainda que fosse devida a penalidade. Deveria o sujeito passivo responder pela falta nos limites da questão originada pelo recolhimento insuficiente, se fosse o caso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.006781/96-12
Acórdão : 202-09.676

Se não recolheu a multa, deve-se entender que o mesmo considerava, à época, que não era devedor da mesma e poderia a Administração em procedimento fiscalizatório exigir a parcela faltante, não interessando aqui saber se seria multa de mora e de ofício.

O que não se aceita é que com a imputação de pagamento o contribuinte passou a dever parcelas que nunca deveu, após o recolhimento do DARF, preenchido à sua volição.

Aqueles que sustentam a legitimidade da método adotado pelo Fisco deixam de fazer uma análise mais profunda sobre cada uma parcelas constantes no crédito tributário constituído por lançamento de ofício, por imputação de pagamento. Qual a natureza jurídica de cada uma delas?

Tributo. Obrigação compulsória do sujeito passivo recolher determinada quantia ao Erário Público, pela ocorrência do evento denominado fato gerador, na data-prazo fixada pela lei.

Multa. Proporcional ao tributo, devida pela inobservância do recolhimento do mesmo, até a data fixada em lei. É mais agravada quando a exigência fiscal decorre de procedimento de ofício.

Juros de mora. É admitido como fator de enriquecimento, ou como remuneração de capital, quando pago o tributo com atraso.

Correção monetária. Nada mais é do que a mera reposição do poder aquisitivo da moeda corroído pela inflação, durante certo período de tempo.

Nada mais claro que a natureza jurídica de cada uma das parcelas informa suas origens e destinação, como disciplina a Ciência das Finanças.. Não pode a Fazenda Impositiva, em procedimento de ofício, que tem sua sustentação tão-somente em regras de ato normativo (IN/SRF n. 19/94), remanejar o produto recolhido do contribuinte, fazendo-o devedor daquilo que nunca deveu.

Admite-se que o contribuinte possa considerar não ser devedor da multa, por achá-la indevida ou sem base legal, e por isto, recolha o tributo e juros de mora, esperando que o Fisco tome a iniciativa de exigir a multa devida e, na ocorrência, seria a matéria impugnável nos termos da legislação de regência. Assim, a impugnação estaria restrita a uma só matéria, de natureza jurídica própria: a multa.

Pelo procedimento de imputação, o sujeito passivo passou a ser devedor das demais parcelas, tendo agora de impugnar além da multa – só que agora de ofício (100% do valor do tributo) – o tributo, juros de mora e correção monetária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.006781/96-12
Acórdão : 202-09.676

A boa técnica de interpretação da norma jurídica não autoriza a conclusão de que o procedimento adotado pelo Fisco é aquele previsto no artigo 163, do CTN.

As hipóteses-tipo de aplicação do citado dispositivo, na ordem nele disposta, destinam-se a casos outros e não àqueles semelhantes ao sob discussão neste apelo.

Exemplo sintomático de hipótese-tipo, é quando a Fazenda Pública, chamada a receber créditos de espólio e, o montante arrecadado não seria o bastante para quitação de todos os tributos, multas, juros e correção monetária que eram devidos pelo de cujus. Assim, o sistema de rateio deve obedecer aos comandos insitos no artigo 163, incisos, do CTN.

Mais um exemplo. Na ocorrência de liquidação de falência, mesmo como um dos credores privilegiados, o valor cabível ao Fisco fica aquém do quantum devido pelo falido, o que leva, sob a ordem da lei, proceder na forma do citado artigo do Código.

São para casos semelhantes que se aplica a imputação de pagamento e, não, como vulgarmente vem procedendo a Fazenda Nacional.

Além do que este procedimento não é o mais favorável para o contribuinte, contrariamente o que vem sendo imposto pela legislação atual e a jurisprudência dominante.

Por fim, para comprovar tal asseveração, admita-se a hipótese de o Fisco exigir em procedimento de ofício tão-somente a multa - independentemente de ser de ofício ou não - onde, por meio de impugnação, o autuado vem exercer seu amplo direito de defesa, e, durante o curso do processo, o Poder Legislativo concede anistia de multas (art. 48, VIII, da CF e art. 181, do CTN). Sem embargo, o contribuinte usufruiria do benefício da lei, mas, já pelo método de imputação, só aproveitaria a parte da multa, restando sob discussão o tributo, juros e correção monetária, parcelas estas, repisa-se, que nunca deveu.

Ao encerrar meu voto, sobre a interpretação da lei, onde se deve afastar o antagonismo decorrente da precipitação do resultado de saber quem poderia ser beneficiado por sua aplicação, registra-se aqui a lição de extremo saber do mestre PONTES DE MIRANDA:

Interpretar lei não é só criticá-la: é fazê-la viver. (...)

Com a antipatia não se interpreta - ataca-se; porque interpretar é pôr-se do lado do que se interpreta, numa intimidade maior do que permite qualquer anteposição, qualquer contraste, por mais consentinte, mais simpático, que seja, do intérprete do texto. Portanto, a sua própria simpatia não basta é preciso compenetrar-se do pensamento que esponta das regras jurídicas escritas; e, penetrando-se nelas, dar-lhes a expensão doutrinária e prática, que é o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.006781/96-12
Acórdão : 202-09.676

comentário jurídico. Só assim se executa o programa do jurista, ainda que, de quando em vez, se lhe juntem conceitos e correções da lege ferenda. (Comentários à Constituição de 1967, RT, s.d,t.l. p. 5)

Forte nestas razões, voto pelo provimento do apelo.

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 1997


JOSE CABRAL GAROFANO