



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

... - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 02 / 04 / 2004
Rubrica ([assinatura]

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10510.003541/2001-82
Recurso nº : 121.642
Acórdão nº : 203-09.060

Recorrente : CERVEJARIA ÁGUAS CLARAS S/A
Interessada : DRJ em Salvador - BA

COFINS - COMPENSAÇÃO - A compensação é opção que pode ser exercida pelo contribuinte, sendo que o fato de este ser detentor de eventuais créditos junto à Fazenda Nacional não invalida o lançamento *ex officio* relativo a débitos posteriores, quando não restar comprovado tê-la exercido antes do início do procedimento de ofício. Apurada falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.

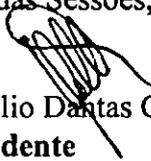
MÊS DE AGOSTO/2000 - MULTA ISOLADA - IMPOSTO RECOLHIDO - A inexistência de crédito tributário, via cumprimento da obrigação antes do procedimento fiscal, torna incabível a multa de ofício isolada diante da regra expressa do art. 138, além de manifesta incompatibilidade com os artigos 97 e 113, todos do Código Tributário Nacional.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CERVEJARIA ÁGUAS CLARAS S/A.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.** Vencidos os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes e Luciana Pato Peçanha Martins.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Mauro Wasilewski, Antônio Augusto Borges Torres e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Imp/ovrs/cf



Processo nº : 10510.003541/2001-82

Recurso nº : 121.642

Acórdão nº : 203-09.060

Recorrente : CERVEJARIA ÁGUAS CLARAS S/A

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, referente ao período de agosto e setembro de 1998, março, maio, outubro e novembro de 1999, janeiro, maio, junho, outubro, novembro e dezembro de 2000 e janeiro de 2001. Também está sendo exigida multa isolada de ofício referente ao período de agosto de 2000.

Na Descrição dos Fatos, os autuantes relatam que em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias foi apurada falta de recolhimento da COFINS. Comparando os valores declarados em DCTF com o apurado a partir dos lançamentos contábeis, verificou-se a ocorrência de diferenças que resultaram a declaração a menor da contribuição e, em consequência, insuficiência de recolhimento.

Informam, ainda, que os valores discriminados na coluna “COFINS APURADA” (fl. 10) foram extraídos das planilhas juntadas às folhas 21 a 33 do próprio contribuinte, cujas informações foram comparadas e confirmadas com os lançamentos contábeis. Os valores discriminados na coluna “COFINS DECLARADA” (fl. 10) são os constantes nas DCTF apresentadas pela contribuinte, conforme cópias juntadas às folhas 34 a 54.

Acrescentam que, nos meses em que os valores declarados foram superiores aos valores apurados, a contribuinte poderá solicitar a retificação das DCTF correspondentes e utilizar o crédito assim apurado para a compensação com os valores devidos nos períodos de apuração subseqüentes, inclusive aqueles lançados através do presente auto de infração.

No período de apuração de 08/2000, a contribuinte efetuou o recolhimento da COFINS após o vencimento do prazo legal, sem o recolhimento da respectiva multa de mora, conforme cópia do DARF, juntado à fl. 18, sendo-lhe aplicada a multa isolada de ofício, correspondente a 75% da contribuição devida, nos termos do que está previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Cientificada da exigência fiscal, a autuada apresentou impugnação, com os argumentos a seguir sintetizados:

- salta à toda evidência, logo de saída, a omissão da fiscalização em indicar quais os meses em que a impugnante fez o recolhimento da COFINS a maior;
- analisando-se a planilha elaborada pela impugnante, percebe-se que esta fez o levantamento da contribuição paga de novembro de 1997 a abril de 2001; que nos meses de outubro, novembro e dezembro de 1998; janeiro, fevereiro, abril, julho, agosto, setembro e dezembro de 1999; fevereiro, março, abril, julho, agosto e setembro de 2000 e março e abril de 2001, a contribuição foi paga a maior. No entanto, o auto de infração se refere, apenas, aos meses em que a contribuinte pagou a menor;



Processo nº : 10510.003541/2001-82
Recurso nº : 121.642
Acórdão nº : 203-09.060

- o fato de ter feito o recolhimento a maior dá à impugnante o direito de ver compensado seu crédito frente à Receita Federal;
- sendo assim, o montante de R\$150.081,46 que a impugnante pagou a maior deve ser compensado do valor que está sendo cobrado pela Receita Federal, o que provoca uma inversão no quadro fático;
- com a correta apuração dos valores recolhidos da COFINS, a impugnante passa de devedora para credora. Ao invés de dever aos cofres públicos um montante de R\$49.677,44, a título de tributo, a impugnante passa a ser credora de R\$100.404,02;
- com a compensação da dívida, anula-se os juros de mora e a multa proporcional;
- alega a aplicabilidade do art. 138 do CTN – denúncia espontânea;
- quanto à multa isolada, aduz que a Lei nº 9.430/96, que alicerça a fundamentação legal do auto de infração para a cobrança da multa exigida isoladamente, sofreu equivocada interpretação por parte dos auditores fiscais responsáveis pela lavratura do auto de infração ora combatido. Ocorre que o artigo 44 da referida lei, citado no enquadramento legal, refere-se às multas aplicadas no caso de lançamento de ofício, e não na ocorrência de lançamento por homologação;
- que a impugnante efetuou o recolhimento da contribuição nos meses apurados. Se a impugnante efetuou o recolhimento, fica estreme de dúvidas a ocorrência de lançamento por homologação, sendo descabido, a partir desse momento, o lançamento de ofício, visto que houve a quitação do débito fiscal; e
- sendo assim, não cabe a cobrança da multa exigida isoladamente, com base no art. 44 da Lei nº 9.430/96, artigo que disciplina as multas cobradas em caso de lançamento de ofício. De mais, é sabido que não se impõe multa ao contribuinte em caso de denúncia espontânea por parte do contribuinte.

Por fim, requer a improcedência do auto de infração, com a conseqüente extinção do lançamento tributário, arquivando-se o presente procedimento administrativo, frente aos embasamentos legais, doutrinários e jurisprudenciais trazidos à colação.

Os Membros da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Salvador - BA, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão (Acórdão DRJ/SDR nº 01.227, de 18 de abril de 2002) possui a seguinte redação:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/08/1998, 30/09/1998, 31/03/1999, 31/05/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/01/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2000

Ementa: LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO.

A compensação é opção que pode ser exercida pelo contribuinte, sendo que o fato deste ser detentor de eventuais créditos junto à Fazenda Nacional não invalida o lançamento ex officio relativo a débitos posteriores, quando não



Processo nº : 10510.003541/2001-82
Recurso nº : 121.642
Acórdão nº : 203-09.060

restar comprovado ter exercido a compensação antes do início do procedimento de ofício.

PAGAMENTO DE TRIBUTO APÓS O VENCIMENTO DO PRAZO. NÃO-PAGAMENTO DA MULTA MORATÓRIA. APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

É cabível a exigência de ofício da multa isolada nos casos em que o tributo tenha sido espontaneamente pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Para se configurar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN é imprescindível que, além de ocorrer antes do início da ação fiscal, a contribuinte efetue o pagamento do tributo acrescido dos encargos legais.

Lançamento Procedente”.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso, onde, em apertada síntese, reitera o direito à compensação das supostas importâncias recolhidas a maior e, de outra frente, ser indevida a aplicação da multa isolada sobre importâncias pagas.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens garantindo à contribuinte o seguimento do recurso voluntário.

É o relatório.



Processo nº : 10510.003541/2001-82

Recurso nº : 121.642

Acórdão nº : 203-09.060

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Presentes os pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, passo ao exame da matéria.

Duas matérias devem ser apreciadas. A primeira diz respeito à compensação e a segunda à aplicabilidade da multa isolada sobre valor de tributo já pago.

Da compensação

Havia, no passado, dissídio jurisprudencial, mormente entre as Primeira¹ e Segunda² Turmas do Superior Tribunal de Justiça, quanto a poder ou não o contribuinte, *sponte sua*, efetivar compensação. A matéria acabou pacificada naquele Tribunal quando sua Primeira Seção decidiu que em tributos lançados por homologação a compensação independeria de pedido à Receita Federal, uma vez que a lei não previa tal procedimento, sujeitando o contribuinte aos recolhimentos dos tributos devidos, enquanto a Administração não se manifestasse a respeito. Mas, para tal, ao invés de antecipar o pagamento dos tributos devidos, deveria o sujeito passivo da obrigação tributária registrar em sua escrita fiscal o encontro de créditos e débitos, podendo o Fisco, no prazo do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, lançar de ofício eventuais diferenças não pagas³.

Com o advento da Lei nº 9.430/96, o legislador pátrio reconheceu a necessidade de a Administração ter o controle da eventual utilização de créditos do contribuinte em compensação com seus débitos frente à Fazenda Nacional, dispondo neste sentido os seus respectivos artigos 73 e 74.

Ocorre que não foi assim que procedeu a recorrente, já que não efetuou registro da compensação em sua contabilidade e nem pedido à autoridade administrativa de forma a possibilitar ao Fisco verificar os valores, e, desta forma, purgar a mora.

Nesse sentido, conforme exposto pela autoridade de primeira instância, a contribuinte não exerceu o seu direito antes do início da ação fiscal. Portanto, não pode ser aceito como argumento de defesa em processo de formalização de exigência do crédito tributário.

Não se está aqui a negar o direito do contribuinte em eventuais créditos com a Administração Tributária, mas sim que, para tanto, deverá o contribuinte adotar o

¹ Rec. Especial 89.753-PE, j. 23/05/96, DJ 24/06/96.

² Rec.Especial 83.946-MG, j. em 13/06/96, DJ 01/07/96.

³ Conforme voto Min. Ari Pargendler, 2a. T STJ, no Resp. 78.270-MG, j. 28/03/96.



Processo nº : 10510.003541/2001-82
Recurso nº : 121.642
Acórdão nº : 203-09.060

procedimento constante nas normas previstas, de forma apartada, nos termos da legislação vigente.⁴

Portanto, no que diz respeito à compensação, nego provimento ao recurso, devendo ser mantido o lançamento nesse período, com os consectários legais.

MULTA ISOLADA – agosto de 2000

No auto de infração foi lançada a multa isolada de R\$ 404.149,05 resultante da aplicação do percentual de 75% sobre o valor de R\$538.865,40, correspondente ao valor originário da COFINS do mês de agosto de 2000, vencida em 15/09/2000 e paga em 22/11/2000, com juros de mora, sem o acréscimo da multa de mora.

Alega a contribuinte, em seu favor, a ocorrência da figura da "denúncia espontânea", nos termos do artigo 138 do CTN.⁵

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 possui a seguinte redação:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

⁴a partir de 1º de outubro de 2002, com fundamento na Medida Provisória nº 66/2002, e na Instrução Normativa nº 210, de 30/09/2002, o sistema prevê a entrega de Declaração, sejam ou não de natureza distinta: "art. 21. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF. § 1º A compensação de que trata o *caput* será efetuada pelo sujeito passivo mediante o encaminhamento à SRF da "Declaração de Compensação". § 2º A compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento."

⁵Dispõe o art. 138 do CTN: "A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração 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."

Parágrafo único – Não se considera espontânea a denúncia espontânea apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."



Processo nº : 10510.003541/2001-82
Recurso nº : 121.642
Acórdão nº : 203-09.060

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

(...)

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.⁶ (negritei)

A matéria pode ser tratada sob diferentes aspectos.

Em primeiro lugar, há de se observar que a aplicação da multa de ofício colide fatalmente com a norma geral de tributação inserida no Código Tributário Nacional. Nesse sentido, oportuno transcrever parte das razões de decidir, a que chegou o ilustre relator Leonardo Mussi da Silva, quando do Acórdão nº 102-44.200 (Rec. nº 120.830), Sessão de 11 de abril de 2000, assim redigido:

“Entendo, ainda, que tal multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 colide frontalmente com a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional. Isto porque, o artigo 97, V, que confere à lei fixar penalidades, deve ser interpretado em consonância com os demais dispositivos do Código, notadamente o artigo 113, que preconiza:

“Art. 113 – A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge coma a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”

O parágrafo 1º da regra supra estabelece duas obrigações de dar, quais sejam: (i) a de pagar (dar) tributo; e (ii) a de pagar (dar) penalidade pecuniária, esta corolário da transformação da obrigação de fazer acessória em obrigação de dar no que tange à pecuniária (parágrafo 3º).

Entendo que, diante da regra supra, somente é possível as autoridades administrativas exigirem a obrigação principal de pagar (dar) penalidade pecuniária isolada, a multa isolada, no caso de inadimplência do contribuinte em relação à obrigação (de fazer ou não fazer) acessória. É que a penalidade

⁶Este inciso (V) foi revogado pelo artigo 7º da Medida Provisória nº 1.725, de 29.10.1998, convertida na Lei nº 9.716, de 26/11/1998, conforme transcrição a seguir: “Art. 7º - Fica revogado o inciso V do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

7



Processo nº : 10510.003541/2001-82
Recurso nº : 121.642
Acórdão nº : 203-09.060

pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória é autônoma, não é acessório da obrigação em comento. Explicando melhor, quando alguém descumpre uma obrigação acessória está obrigado a pagar uma penalidade pecuniária prevista em lei, “convertendo-se a obrigação de fazer em obrigação de dar”, nas palavras de Maria Helena Diniz (Ob. Cit. P. 89), relativamente àquela penalidade, que neste momento é isolada da própria prestação de fazer, cujo cumprimento pode ser ainda exigido ou não, na forma da lei.

Impossível é a cobrança isolada de multa por infração à obrigação (de dar) principal de pagar tributo, na medida em que neste caso a multa é sempre acessória, e pressupõe sempre o não pagamento do tributo.

Em suma, no direito tributário, segundo o CTN, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) e a outra relativamente à penalidade pecuniária por descumprimento de obrigações acessórias.

Ora, a multa exigida pelo auto de infração, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430/96, não deflui nem da inobservância da obrigação (de dar) principal nem de infração às regras de obrigação (de fazer e não fazer) acessória, colidindo, portanto, com a regra geral do Código Tributário Nacional.”

Oportuno mencionar outras decisões deste Conselho, culminando pelo não cabimento da multa isolada, conforme ementas a seguir reproduzidas:

“Acórdão nº 103-20.931, Rec. 128.907 – Sessão de 22/05/2002:

MULTA ISOLADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CABIMENTO. A multa isolada de lançamento de ofício só tem cabimento na existência do seu pressuposto fundamental como seja a falta de recolhimento de imposto. Não enseja assim sua aplicação a prática de qualquer ilícito, com ênfase para formal, que não denote inadimplência do sujeito passivo de qualquer obrigação principal. Acórdão provido por unanimidade.”

Acórdão nº 104-18.653, Rec. 125.987 – Sessão de 19/03/2002:

“(…) MULTA ISOLADA. IMPOSTO RECOLHIDO – A inexistência de crédito tributário, via cumprimento da obrigação antes do procedimento fiscal, torna incabível a multa de ofício isolada diante da regra expressa do art. 138, além de manifesta incompatibilidade com os arts. 97 e 113, todos do CTN.”

Acórdão nº 301-30.372, Rec. 124.325 – Sessão de 15/10/2002:

“(…) Tributo pago após o vencimento, porém antes do início de ação fiscal, sem acréscimo de multa de mora. É incabível a multa de lançamento de ofício isolada



Processo nº : 10510.003541/2001-82
Recurso nº : 121.642
Acórdão nº : 203-09.060

prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, item II da Lei nº 9.430, de 1996, sob o argumento do não recolhimento da multa moratória de que trata o artigo 61 do mesmo diploma legal, visto que, para qualquer dessas penalidades, impõe-se respeitar expresso princípio insito em Lei Complementar – Código Tributário Nacional – artigo 138 – Julgado igual através do acórdão nº 104-17.933/2001.”

Acórdão nº 301-30.302, Rec. 124.254 – Sessão de 28/08/2002:

(...) LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA. Ilegítima a exigência de multa isolada do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, por incompatibilidade com os arts. 97 e 113 do CTN. (...).”

Em **segundo lugar**, a matéria, no que diz respeito à denúncia espontânea, encontra-se, de certa forma, pacificada, eis que esta Terceira Câmara, através do Acórdão nº 203-06.597 (Rec. nº 102.665), como também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, já vem se posicionando de forma favorável à aceitação da exclusão da multa quando o contribuinte preenche às condições estabelecidas no artigo 138 do CTN. Nesse entendimento, veja-se o Recurso RP/201-0.388 – Sessão de outubro/2000.⁷

O art. 161 do CTN fixa a regra geral de que a inadimplência acarreta o pagamento agravado de juros de mora, correção monetária e multas pela mora, e o art. 138 do CTN (denúncia espontânea) define a exceção à esta regra. Ocorrendo denúncia espontânea acompanhada do recolhimento do tributo, com juros e correção monetária, antes do início de qualquer procedimento fiscal, tal como o verificado no presente processo administrativo, nenhuma penalidade poderá ser imposta nem tampouco exigida do contribuinte.

Enfim, por todos os motivos acima expostos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso interposto pela contribuinte, de forma a tão-somente excluir a multa isolada aplicada no mês de agosto de 2000.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

⁷A Câmara Superior de Recursos Fiscais (C.S.R.F.), negando provimento por unanimidade a Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão da 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, assim se posicionou: “DENÚNCIA ESPONTÂNEA – Formulada de acordo com o art. 138 do CTN e acompanhada do recolhimento ou depósito do tributo, elide e penalidade. Negado provimento ao recurso do Procurador e julgado perempto o recurso de divergência.” (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº RP/302-0.146 e RD/302-0.131, Sessão de 19.08.96).