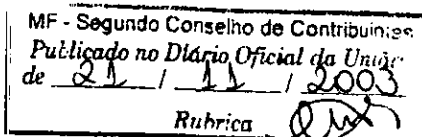




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10510-003542/2001-27
Recurso nº : 121.636
Acórdão nº : 201-77.056

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

PIS-PASEP. DIFERENÇAS ENTRE VALORES DEVIDOS E RECOLHIMENTOS EFETUADOS.

Tendo a fiscalização apurado diferenças, ora a maior, ora a menor, ao longo dos meses, entre o PIS-PASEP devido e o efetivamente declarado em DCTF deverá compensar os valores pagos a maior e somente cobrar a diferença, caso existente.

ESPONTANEIDADE.

Conforme mansa e pacífica jurisprudência deste Colegiado e dos Tribunais firmada na interpretação do art. 138 do CTN (Lei nº 5.172/66), recepcionada pela nova Constituição com *status* de Lei Complementar, se o contribuinte efetua o pagamento espontaneamente incabível a aplicação de qualquer multa. O disposto no art. 138 do CTN (Lei nº 5.172/66) prevalece sobre o art. 44, § 1º, II, da Lei nº 9.430/96.

Recurso provido em parte.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso**, nos termos do voto do Relator. Vencidas as Conselheiras Josefa Maria Coelho Marques e Adriana Gomes Rêgo Galvão quanto à multa isolada.

Sala das Sessões, em 2 de julho de 2003.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Serafim Fernandes Corrêa
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antonio Mario de Abreu Pinto, Roberto Velloso (Suplente), Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.



Processo nº : 10510-003542/2001-27
Recurso nº : 121.636
Acórdão nº : 201-77.056

Recorrente : CERVEJARIA ÁGUAS CLARAS S/A

RELATÓRIO

O contribuinte acima foi autuado por recolhimento a menor do PIS-PASEP em alguns meses do período de 08/98 a 01/01 e pelo recolhimento fora do prazo da contribuição referente ao mês 08/2000, sendo-lhe aplicada a multa isolada.

Em tempo hábil, apresentou impugnação alegando que:

a) pelo levantamento da fiscalização autor em alguns meses houve recolhimentos a menor, mas em outros a maior e que não foram deduzidos como deveriam, de acordo com o art. 66 da Lei nº 8383/91; e

b) a teor do art. 138 do CTN, podia recolher o PIS-PASEP em atraso sem a multa de mora.

A DRJ em Salvador - BA considerou o lançamento procedente.

De tal decisão, o contribuinte interpôs recurso reiterando o alegado mediante arrolamento de bens.

É o relatório.



Processo nº : 10510-003542/2001-27
Recurso nº : 121.636
Acórdão nº : 201-77.056

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
SERA FIM FERNANDES CORRÊA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Do exame do presente processo, verifica-se que são dois os itens em litígio:

a) no caso de existirem diferenças, ora a maior, ora a menor, ao longo dos meses, entre o PIS-PASEP devido e o efetivamente declarado em DCTF deverá ser feita a compensação?; e

b) é cabível a multa de ofício isolada em virtude de recolhimento espontâneo fora do prazo, sem multa de mora?

Em relação aos recolhimentos a menor, a fiscalização examinou os realizados em 42 meses, de 11/97 a 04/01, encontrando em alguns meses recolhimento a menor do que considerou devido e em outros meses a maior, conforme descrito no auto de infração (fl. 10).

Formalizou a exigência do PIS-PASEP referente aos meses em que os valores recolhidos eram inferiores aos devidos. Não compensou os valores recolhidos a maior e registrou no auto de infração o seguinte:

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

Quando do julgamento em primeira instância, em relação aos valores recolhidos a maior do que os devidos, o julgamento considerou que o contribuinte não efetuou a compensação e como tal poderá requerer junto à DRF competente.

O procedimento do Fisco em não compensar já no próprio lançamento os valores recolhidos a maior, foi equivocado. Como se vê da transcrição, a fiscalização ratificou e confirmou os valores apresentados nas planilhas, mas adotou dois procedimentos diferentes. Quando o devido era maior do que o recolhido, formalizou o lançamento. Quando ocorreu o inverso não compensou.

Alegação para tal procedimento quando do julgamento de primeira instância foi o de que não ficou comprovado que o contribuinte efetuou a compensação. Ora, não é esse o caso. Se a fiscalização ratificou e confirmou os valores das planilhas significa dizer que o contribuinte antecipou valores que só seriam devidos mais a frente. Sendo assim, o correto, o justo é compensar nos meses seguintes o que foi recolhido a maior antecipadamente.

Na seqüência, diz a decisão que o contribuinte deveria pleitear a devolução e/ou compensação à Delegacia da Receita Federal de sua circunscrição. É outro equívoco a contrariar inclusive o princípio da moralidade. Ora, a prevalecer o entendimento da decisão recorrida, de que uma vez constatado pela Fazenda Nacional o recolhimento a menor em uns meses, e a maior em outros, o contribuinte deve pagar as diferenças recolhidas a menor e pleitear, em outro processo, as diferenças recolhidas a maior, seria o mesmo que o contribuinte, ao proceder um

Ser



Processo nº : 10510-003542/2001-27
Recurso nº : 121.636
Acórdão nº : 201-77.056

levantamento semelhante identificando a mesma situação, pleitear a restituição dos valores recolhidos a maior e omitir-se em relação aos meses que recolheu a menor.

Nos termos do art. 37 da Constituição Federal, a administração pública está sujeita ao princípio da moralidade.

Que moralidade é essa que cobra o que lhe é devido, mas nega-se a pagar o que deve?

Por oportuno, transcrevo texto que captei no *site* do Ministério Público do Trabalho, de autoria da Procuradora do Trabalho, Dra. Adriane Reis de Araújo, da PRT da 10ª Região/DF, sobre moralidade administrativa:

"A matéria é verdadeiramente palpitante, ainda mais considerando que é tema freqüente de manchetes nos melhores meios de comunicação nacional. O que eu acho relevante destacar em relação ao princípio da moralidade administrativa é a amplitude que ele deu ao controle dos atos administrativos em geral, permitindo ir além da mera verificação da sua correspondência aos ditames legais. Não basta ao administrador da coisa pública o estrito respeito à lei. Ele deve pautar a sua atuação na moral, nos bons costumes, nas regras de boa administração, nos princípios de justiça e equidade, na idéia comum de honestidade. O ato administrativo deve obedecer a princípios que conduzam à valorização da dignidade humana, ao respeito à cidadania e à construção de uma sociedade justa. O administrador público deve visar o Bem Comum. Note-se que o conceito de moralidade administrativa, como já exposto, diverge do mero conceito de moral. A idéia principal que pauta a moralidade administrativa é a idéia de serviço público, ou seja, a idéia da prestação de um serviço de interesse geral. Dessa maneira, tanto fere a moralidade administrativa o gestor da coisa pública que age desonestamente ou com fim de prejudicar alguém, como aquele gestor que visando à eficiência da máquina administrativa, por exemplo, sobrecarrega um particular com multas ou obtém a realização de um serviço sem o pagamento da prestação correspondente. O ato administrativo que, portanto, ofender a boa administração - aquele que violar a ordem institucional, o Bem Comum, os princípios de justiça e equidade -, pode e deve ser invalidado pela própria Administração. Não o fazendo, deve ser anulado pelo Poder Judiciário.

Esse controle abrange tanto os atos administrativos vinculados, como os discricionários. Pode, dessa forma, o Poder Judiciário adentrar o mérito administrativo para analisar a validade do ato. Com isso o julgador não substituirá o administrador, nem fará às vezes de seu superior hierárquico, dizendo como deve ser praticado determinado ato. Porém, verificará se os efeitos do ato são danosos à coletividade, retirando-o do mundo jurídico em caso afirmativo.

Por fim, é interessante chamar a atenção para o resultado da envergadura constitucional desse princípio. Com a sua alçada constitucional é permitido também o controle do próprio legislador. Se o legislador dita à Administração determinada norma que ofende à moralidade, essa norma pode ser declarada inconstitucional. O Judiciário pode analisar se o comportamento determinado à Administração atenderia ou não o princípio da moralidade. O princípio da moralidade tem sido utilizado para a defesa do princípio da proporcionalidade do ato administrativo. A análise do princípio da moralidade é essencial na gestão da coisa pública. Nós, juristas, devemos ficar atentos ao respeito aos princípios constitucionais, principalmente quando ouvimos com tanta freqüência



Processo nº : 10510-003542/2001-27
Recurso nº : 121.636
Acórdão nº : 201-77.056

todos os meios sociais que "a lei está obsoleta", o que então possibilitaria a sua desobediência, pura e simples.

Antes de mais nada, o Estado Democrático de Direito deve ser respeitado e esse respeito deve ser velado por todos nós."

O correto, portanto, é que sejam compensados os valores recolhidos a maior, com os débitos de períodos subseqüentes, nos termos da Lei nº 8.383/91, art. 66, *verbis*:

"Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir."

Dessa forma, entendo deva a repartição de origem proceder aos cálculos conforme explicitado no voto, cobrando somente a diferença ao final do período, caso ainda exista após as compensações, acrescida de multa de ofício e juros de mora. Caso, ao final, a diferença existente seja a favor do contribuinte, caberá a ele proceder as compensações futuras ou pleitear a restituição, sendo incabível a restituição de ofício, por falta de previsão legal.

Sobre a questão da multa isolada, em relação ao fato gerador no mês 08/2000, o contribuinte efetuou o recolhimento da Contribuição PIS-PASEP após o prazo, sem a multa de mora.

Por essa razão, está sendo exigida a multa isolada com base nos arts. 43, 44, § 1º, inciso II, e art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96.

Inicialmente, cabe transcrever, os dispositivos dados como infringidos:

"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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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, 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;



Processo nº : 10510-003542/2001-27

Recurso nº : 121.636

Acórdão nº : 201-77.056

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

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;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Inciso revogado pela Lei nº 9.716, de 26.11.98)

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente. (Alterado pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

(...)

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."



Processo nº : 10510-003542/2001-27

Recurso nº : 121.636

Acórdão nº : 201-77.056

Oportuna, também, a transcrição do art. 47 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 70 da Lei nº 9.532/97, e do art. 138 do CTN (Lei nº 5.172/66), que tratam de procedimento espontâneo, a seguir:

"Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo."

"Art. 138. 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 apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

Do exame dos dispositivos legais transcritos, resulta evidente a enorme contradição, para não dizer inocuidade, entre o art. 44, § 1º, II, da Lei nº 9.430/96 e os demais.

Por tal dispositivo, cabe a multa isolada quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora. Já o art. 47 afirma: *"A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo."*

No presente caso, se o contribuinte ao invés de ter efetuado o pagamento do PIS-PASEP após o prazo de vencimento, mas antes do termo de início da fiscalização tivesse aguardado a fiscalização, que poderia inclusive não comparecer ao seu estabelecimento, teria vinte dias de prazo para pagá-la, sem multa. Como pagou antes, está sendo cobrada a multa de ofício – 75% – isoladamente.

Não consigo entender essa lógica. Se o contribuinte pagou antes de qualquer ação do Fisco, fica sujeito a multa de ofício. Se, no entanto, aguarda a fiscalização, aí tem vinte dias a partir do Termo de Início para pagar a contribuição sem multa.

Com todo o respeito a quem pensa diferente, mas não consigo alcançar o que desejou o legislador com tamanha contradição.

O art. 138 do CTN, Lei nº 5.172/66, recepcionada como Lei Complementar, estabelece que tendo o contribuinte efetuado o pagamento espontaneamente não lhe deve ser exigida multa.

Temos aí um choque entre as duas Leis, sendo uma recepcionada como Complementar e a outra Ordinária. Fico com a primeira na esteira da jurisprudência, a seguir transcrita:

"Número do Recurso: 119675

Câmara: TERCEIRA CÂMARA



Processo nº : 10510-003542/2001-27
Recurso nº : 121.636
Acórdão nº : 201-77.056

Número do Processo: 11080.017098/99-30
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: PIS
Recorrente: COMPANHIA RIOGRANDENSE DE
TELECOMUNICAÇÕES - CRT
Recorrida/Interessado: DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Data da Sessão: 06/11/2002 13:30:00
Relator: Mauro Wasilewski
Decisão: ACÓRDÃO 203-08549
Resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso.
Ementa: NORMAS PROCESSUAIS - RECOLHIMENTO ESPONTÂNEO -
MULTA DE MORA - INEXIGÊNCIA - MULTA ISOLADA -
INAPLICABILIDADE - Por ser a multa de mora,
indiscutivelmente, uma multa de pena, descabe sua exigência nos
recolhimentos em atraso, quando presentes os requisitos dos art.
138 do CTN (pagamentos do tributo e dos juros de mora). Assim,
é insubsistente a multa isolada, aplicada em relação aos valores
da multa de mora indevida. Recurso provido. "

"Número do Recurso: 122360
Câmara: TERCEIRA CÂMARA
Número do Processo: 11080.015234/99-75
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IRPJ
Recorrente: COMPANHIA RIOGRANDENSE DE
TELECOMUNICAÇÕES
Recorrida/Interessado: DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Data da Sessão: 24/01/2001 00:00:00
Relator: Neicyr de Almeida
Decisão: Acórdão 103-20491
Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA
Texto da Decisão: POR MAIORIA DE VOTOS, DAR PROVIMENTO AO
RECURSO. VENCIDOS OS CONSELHEIROS MARY ELBE
GOMES QUEIROZ E CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER QUE
NEGAVAM PROVIMENTO.
Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA
PROPORCIONAL. NATUREZA SANCIONATÁRIA. DÉBITO
DECLARADO, LANÇADO E RECOLHIDO ANTES DO
PROCEDIMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA IMPROCEDENTE.
Não se subsume à incidência da multa de natureza sancionatória
- aplicada de ofício -, a verba tributária previamente declarada,
ou supletivamente lançada até 31.12.1997, desde que recolhida



Processo nº : 10510-003542/2001-27
Recurso nº : 121.636
Acórdão nº : 201-77.056

espontaneamente." (DOU 09/03/01)

Acresça-se que no mesmo sentido é a jurisprudência do STJ tão bem exposta no Parecer PGFN/CAT nº 1.347/2001, que anexei às fls. 1.546/1.551.

CONCLUSÃO

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para:

a) reconhecer que o contribuinte tem direito à compensação dos valores recolhidos a maior com os devidos nos meses subsequêntes, cabendo à repartição de origem proceder aos cálculos conforme explicitado no voto, cobrando somente a diferença ao final do período, caso ainda exista após as compensações, acrescida de multa de ofício e juros de mora; e

b) excluir a aplicação da multa isolada.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 2 de julho de 2003.

SERAFIM FERNANDES CORRÊA