



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

<b>Processo nº</b>	10675.001021/2003-14
<b>Recurso nº</b>	10.675.001021200314 Embargos
<b>Acórdão nº</b>	<b>3401-01.325 – 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	07 de abril de 2011
<b>Matéria</b>	EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO ENTRE RESULTADO DO ACÓRDÃO E VOTO. ERRO MATERIAL.
<b>Embargante</b>	DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM UBERLÂNDIA-MG
<b>Interessado</b>	XINGULEDER COUROS LTDA PEDI A ATA de 06/2008 A ELAINE, em 18/04/11, para citá-la no meu voto.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. ERRO MATERIAL. NECESSIDADE DE CORREÇÃO E COMPLEMENTAÇÃO .

Constatada contradição entre a ementa e o resultado do acórdão, por um lado, e o voto vencido, por outro, além de erro material por não ter sido juntado o voto vencedor, cabe a correção mediante embargos de declaração.

MULTA DE MORA. COMPENSAÇÃO. DENUNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A declaração de compensação de débitos entregue em data posterior a dos respectivos vencimentos não implica na caracterização do instituto da denúncia espontânea, devendo ser mantida a multa moratória devida pelo atraso.

IPI. TAXA SELIC.

A Taxa Selic é imprestável como instrumento de correção monetária, não justificando a sua adoção, por analogia, em processos de resarcimento de créditos incentivados, por implicar a concessão de um “plus”, sem expressa previsão legal.

Embargos Acolhidos. Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da Terceira

Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração no

Assinado digitalmente em 27/04/2011 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, 25/04/2011 por ODASSI GUERZONI FILHO, 02/05/2011 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Autenticado digitalmente em 25/04/2011 por ODASSI GUERZONI FILHO

Emitido em 02/05/2011 pelo Ministério da Fazenda

---

Acórdão nº 203-12.962, para adicionar o voto vencedor e alterar o resultado conforme a ata da sessão, nos termos do voto do(a) relator(a).

(assinado digitalmente)  
Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)  
Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho e Fernando Marques Cleto Duarte e Gilson Macedo Rosenburg Filho. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.

## Relatório

Trata-se dos Embargos de Declaração de fl. 1397, tempestivos e interpostos pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do Acórdão nº 203-12.962 (fls. 1383/1394).

Aponta o Embargante divergência entre a ementa, segundo a qual teria sido negado provimento ao recurso voluntário, e o voto, este pelo provimento parcial.

É o relatório, elaborado a partir do processo digitalizado.

## Voto Vencido

A contradição apontada é patente, já que por um lado o resultado do acórdão nega provimento ao Recurso Voluntário, enquanto por outro, os fundamentos e parte dispositiva do voto são pelo provimento parcial. Daí a admissibilidade dos Embargos de Declaração, que também devem ser acolhidos para que o arresto seja corrigido.

Além do resultado, que deve ser alterado para prover parcialmente o Recurso de modo a admitir a exclusão, no cálculo do Crédito Presumido do IPI, do valor correspondente aos produtos adquiridos de terceiros, tanto da Receita de Exportação quanto da Receita Operacional Bruta (votação unânime), constato a ausência de voto vencedor (nem ao menos constou a designação de relator) em relação a duas matérias: exclusão da multa de mora sobre os débitos objeto do Pedido de Compensação, por força da denúncia espontânea, e aplicação da Selic sobre o valor ressarcido, a partir da data do protocolo do pedido. É certo, então, que houve erro material na formalização do acórdão, por não ter sido juntado o voto vencedor.

A ata da sessão do julgamento não deixa dúvida, quanto à designação do Conselheiro Odassi Guerzoni para redigir o voto vencedor e às diversas cotações que resultaram no seguinte resultado: 1) por unanimidade foi negado provimento ao recurso voluntário em relação à preliminar de *reformacio in pejus*, admitida; 2) por unanimidade foi negada a pretensão de modificação na ordem de compensação dos créditos, mantida conforme a sequência adotada pela DRF de Uberlândia, bem como a adição da variação cambial na Receita Exportação empregada no cálculo do Crédito presumido do IPI; 3) ainda por unanimidade, por um lado foram excluídos da referida Receita de Exportação os produtos adquiridos de terceiros, mas por outro foi dado provimento parcial para que esses produtos não sejam computados na Receita Operacional Bruta utilizada no cálculo do benefício; 4) por maioria de votos foi negada a exclusão da multa de mora sobre os débitos cuja compensação não foi homologada, vencido o Cons. Eric Moraes de Castro e Silva (relator); 5) por maioria de votos foi negada a aplicação da taxa Selic, a partir do protocolo de pedido, sobre a parcela do Crédito Presumido do IPI deferida, vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva (relator) e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Pelo exposto, acolho os Embargos de Declaração para sanar a contradição, para completar o Acórdão nº 203-12.962 com a juntada do voto vencedor acompanhado dos textos da ementa correspondentes e para alterar o resultado do julgamento, que passa a ser o seguinte:

**ACORDAM** os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) por maioria de votos, negar a exclusão da multa de mora sobre os débitos cuja compensação não foi homologada, vencido o Cons. Eric Moraes de Castro e Silva (relator); b) por maioria de votos, negar a aplicação da taxa Selic sobre a parcela do Crédito Presumido do IPI deferida, vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva (relator) e Jean Cleuter Simões Mendonça; c) por unanimidade de votos, dar provimento parcial para excluir da Receita Operacional Bruta computada no cálculo do Crédito Presumido do IPI o valor dos produtos adquiridos de terceiros e revendidos sem industrialização pela Recorrente, mantendo-se a exclusão desses produtos da Receita de Exportação; e d) por unanimidade de votos, negar provimento em relação às demais matérias.

(assinado digitalmente)

**Emanuel Carlos Dantas de Assis**

## **Voto Vencedor**

Conselheiro **Odassi Guerzoni Filho**, Redator designado.

designado para redigir o voto vencedor do Acórdão nº 203-12.962 (fls. 1383/1394) e não deste Acórdão, originado de Embargos de Declaração admitidos.

Inicialmente, faço duas ressalvas: a primeira, que o presente voto vencedor se refere ao Acórdão nº 203-12.962, de 04/06/2008, às fls. 1.383/1.394, e, segundo, que o meu entendimento sobre as matérias é aquele esposado na data em que realizado o julgamento.

### **Exclusão da multa de mora – denuncia espontânea**

Entende a recorrente que, por ter entregue a declaração de compensação, na qual informa a existência de débitos, mesmo que extemporaneamente, a mesma se deu antes da ação do fisco e, portanto, seria incabível a aplicação da multa de mora em face da exclusão de sua responsabilidade determinada pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Para o enfrentamento deste tema, valho-me de alguns excertos do voto do ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis no Acórdão nº 203-10.183, de maio de 2005, que tratou de semelhante caso.

A responsabilidade a que alude o art. 138 do CTN é relativa a infrações outras que não o mero inadimplemento de tributo, como os ilícitos tributário-penais, dolosos (sonegação, fraude, conluio e outros crimes contra a ordem tributária), e outros ilícitos tributários, não dolosos (não prestação de informações obrigatórias às autoridades fazendárias, concernentes à existência do fato gerador, declarações inexatas etc). Daí a necessidade de se diferenciar a multa de ofício - mais gravosa e aplicável às infrações relativas à obrigação tributária principal que não o simples atraso no pagamento do tributo -, da multa de mora - esta penalidade mais branda, que visa indenizar o Erário pela demora no recebimento do seu crédito.

A multa de mora é uma penalidade pelo atraso no recolhimento do tributo, atraso esse que por ser infração de menor monta é sancionado de forma mais leve que as outras infrações. Por outro lado, a multa moratória também possui caráter indenizatório. A demonstrar o caráter de indenização, o seu percentual é proporcional à quantidade de dias de atraso (0,33% ao dia), até o limite fixado em lei, que é de vinte por cento do valor do tributo.

De forma semelhante ao que acontece nas obrigações contratuais privadas, em que comumente se pactua, além de juros, multa, ambos de mora e pelo atraso no cumprimento das obrigações, assim também acontece na obrigação tributária, com a diferença de que nesta a multa é estabelecida em lei, face ao caráter *ex lege* da obrigação tributária.

Aquele contribuinte que declara o tributo e que por alguma razão não pode pagá-lo no prazo, se sujeita à multa de mora. Outro, que sequer declara e espera a inação do sujeito ativo, deve arcar com penalidade maior. No caso da denúncia espontânea, a última é elidida, mas a primeira não. Tudo com respeito à razoabilidade, de forma a que o contribuinte simplesmente inadimplente arque com uma multa menor, e aquele que pratica as demais infrações tributárias seja punido com uma multa maior, a não ser que promova a autodenúncia. Caso esta se concretize, aplica-se a multa de mora em vez da multa mais gravosa, respeitando-se a razoabilidade.

O art. 138 do CTN, ao determinar que “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, precisa ser interpretado em conjunto com o art. 161 do mesmo Código, que informa:

*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.(negrito acrescentado).*

Consoante o art. 161 transscrito, seja qual for o motivo determinante do atraso a parcela do crédito tributário não pago no vencimento é acrescida de juros de mora e das penalidades cabíveis. Dentre essas penalidades, que precisam estar estabelecidas em lei, encontra-se exatamente a multa de mora. E é cediço que as leis sempre estipularam, ao lado dos juros de mora, também a multa moratória. Negar a sua aplicação no caso de denúncia espontânea implica em desprezar a norma inserta no art. 161 do CTN, quando é possível e necessário compatibilizá-la com a do art. 138, interpretando-se este último como se referindo às outras infrações tributárias, afora o recolhimento com atraso.

Na hipótese das demais infrações tributárias que não o mero inadimplemento, aplica-se a multa de ofício. Esta é de cunho estritamente punitivo e por isto tem natureza diversa da multa de mora, que também possui caráter indenizatório. As duas espécies de multas são excludentes. Quando incide a multa de ofício não pode incidir a multa de mora. Assim, apurada outra infração distinta do atraso no recolhimento do tributo, pela autoridade administrativa encarregada de lançá-lo, sempre caberá multa de ofício, jamais multa de mora. Por outro lado, aplica-se a multa de mora quando, sem qualquer intervenção da autoridade administrativa encarregada do lançamento, o contribuinte se apresenta e promove a denúncia espontânea, confessando ser devedor de tributo ainda não informado ao Fisco.

A respeito da incidência da multa de mora na denúncia espontânea, cumulativamente com os juros de mora, assim se pronuncia Paulo de Barros Carvalho, *in* Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 17ª edição, 2005, p. 516/519, *verbis*:

*"Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito (...). A confissão do infrator, entretanto, haverá se 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 a 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 do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluirem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.*

(...)

*b) As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. Muitos a consideram de natureza civil, porquanto largamente utilizadas em contratos regidos pelo direito privado. Essa doutrina não procede. São previstas em leis tributárias e aplicadas por funcionários administrativos do Poder Público.*

*c) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimos de cunho civil, à semelhança daqueles*

*usuais nas avencas de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida vai se corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionados à quantia do débito, e exibem, então sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence. Após a edição da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, o valor correspondente aos créditos tributários federais é atualizado pela taxa SELIC (...) cujos índice varia em função de critérios adotados pelo Banco Central do Brasil. (...)”(grifos meus).*

Também no mesmo sentido a lição de Zelmo Denari, *in Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1996, p. 24:

*“A nosso ver, as multas de mora – derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída – são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo de crédito. (...) Como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório. De uma maneira mais sintética, Kelsen refere que, ao passo que o Direito Penal busca intimidar, o Direito Civil quer ressarcir, (...). Como derradeiro argumento, as multas de mora, enquanto sanções civis, qualificam-se como acessórias da obrigação tributária, cujo objeto principal é o pagamento do tributo. Essa acessoria, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas.”*

Assim, considerando que à época em que a recorrente apresentou as declarações de compensação seus débitos **estavam vencidos**, nada mais pertinente que submetê-los ao mesmo tratamento que recebem todos os demais débitos que são pagos em atraso, qual seja, a aplicação dos acréscimos legais, contados, no caso, da data do seu vencimento, até a data da entrega da Dcomp.

### **Aplicação da taxa Selic ao valor do ressarcimento**

Inicialmente, de se registrar que o voto vencido concordou com a aplicação da atualização monetária mediante o uso da taxa Selic tendo como termo inicial a data do protocolo do pedido, o que, todavia, não vai na linho do meu entendimento.

Entende-se que “restituição” e “ressarcimento”, apesar de termos distintos, têm a mesma finalidade, que é de fazer voltar à situação anterior, indenizar, restituir.

*Data venia*, considero equivocado esse entendimento, haja vista que tais institutos possuem natureza jurídica distinta: No caso da repetição de indébito, a devolução das importâncias assenta-se na preexistência de um pagamento indevido, de ingresso de recursos nos cofres do Tesouro, cuja devolução é reclamada com base no princípio geral de direito que veda o locupletamento sem causa.

Já no caso de ressarcimento de créditos incentivados, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo era devido, mas a devolução das quantias assenta-se única e exclusivamente na renúncia unilateral de valores que foram licitamente recebidos pelo sujeito ativo, titular da competência para exigir o tributo.

Como se vê, em ambos os casos ocorre a devolução de uma quantia ao sujeito passivo, mas por razões distintas. A finalidade do ressarcimento é produzir uma situação de vantagem para determinados contribuintes que atendam a certos requisitos fixados em lei, para incrementar as respectivas atividades, enquanto que a finalidade da repetição do indébito é prestigiar o princípio que veda o enriquecimento sem causa.

Nesse passo, não há como conceder a atualização do ressarcimento de créditos originados de incentivo fiscal com fundamento nos princípios da isonomia, da finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa, porque os dois institutos não apresentam a mesma *ratio*.

Essa distinção se encontra expressa em vários dispositivos legais, como, por exemplo, no art. 3º, II, da Lei nº 8.748, de 09/12/1993, e nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que se encontram vazados nos seguintes termos, respectivamente:

*“Art. 3º. Compete aos Conselhos de Contribuintes, observada a competência por matéria e dentro de limites de alcada fixados pelo Ministro da Fazenda:*

*I- (...)*

*II- julgar recurso voluntário de decisão de primeira instância nos processos relativos a restituição de impostos e contribuições e a ressarcimento de créditos do Imposto Sobre Produtos Industrializados.*

*“Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1896, a utilização de créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:*

*I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou contribuição a que se referir;*

*(...)*

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, (...) passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios (...).”*

---

(destaques meus)

De outra parte, o Regulamento do IPI então vigente, Decreto 2.637, de 25/06/98 (revogado pelo Decreto 4.544/2002), cuidava do *ressarcimento* em seu artigo 168, na “*Subseção V – Do Crédito Presumido*”, enquanto que a *restituição* era tratada no artigo 190, em capítulo próprio, intitulado “*Da Compensação e da Restituição do Imposto*”.

Assim, diferentemente do que se afirma, o crédito do sujeito passivo decorre do incentivo fiscal acima mencionado, não se originando, portanto, de nenhum pagamento feito indevidamente. E, tratando-se de incentivo fiscal, consubstancia-se em mera liberalidade do sujeito ativo do tributo que, ao renunciar à receita sobre a qual teria direito, decidiu fazê-lo sem a aplicação de correção monetária ou de juros, dado o silêncio das normas específicas relativas ao crédito presumido e da referência efetuada tão-somente à repetição de indébito nas normas acima transcritas.

Assim, considero que, por não existir previsão legal para a atualização do crédito presumido de IPI, voto no sentido de manter intacta a decisão recorrida também nesse quesito.

Na mesma linha, existem decisões deste Segundo Conselho de Contribuintes, a teor dos Acórdãos 203.02719/96, 202-08583/96 e 203-02719/97.

Em face de todo o exposto, indefiro a utilização da taxa Selic como índice de correção monetária para a atualização dos valores originais do ressarcimento pleiteado, nem mesmo a partir da data do pedido, consoante assim posicionou o voto vencido

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho