



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10675.002420/2002-11
Recurso nº 136.857 Voluntário
Matéria IPI
Acórdão nº 203-12.659
Sessão de 12 de dezembro de 2007
Recorrente BRASPELCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida DRJ-JUIZ DE FORA/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

NORMAS PROCESSUAIS. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. REVISÃO. REFORMATIO IN PEJUS. POSSIBILIDADE.

É possível que a decisão do julgamento da Manifestação de Inconformidade piore a situação do contribuinte (*reformatio in pejus*), nos termos do parágrafo único do art. 15 do PAF e do art. 64 da Lei do Processo Administrativo Federal (Lei n. 9.784/99)

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. MERA REVENDA. EXCLUSÃO.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, a receita oriunda da exportação de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a processo de industrialização pela empresa produtora e exportadora deve ser excluída do valor total da receita de exportação e também da receita operacional bruta.

OPERACIONAL BRUTA. CONCEITO. EXCLUSÃO VENDAS AO MERCADO INTERNO. POSSIBILIDADE.

O cálculo do benefício deve ser realizado com base na receita bruta de exportação do estabelecimento produtor exportador, excluindo-se as vendas ao mercado interno.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. APLICABILIDADE.

A denúncia espontânea objeto do art. 138 do CTN refere-se a outras infrações que não o mero inadimplemento de tributo, pelo que descabe excluir a multa de mora no caso de recolhimento com atraso.

Recurso provido em parte.

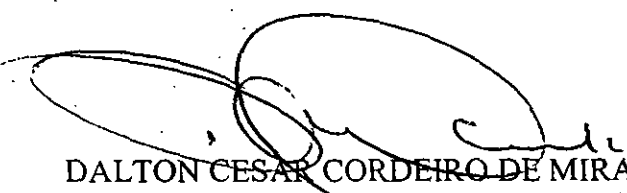
MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 12/08/08

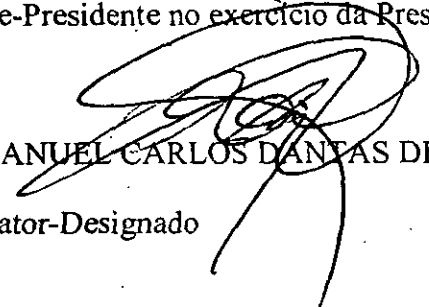
Marlido Cursinho de Oliveira
Mat. Siapa 91650

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade sob alegação de "*reformatio in pejus*". Vencidos os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira, Luciano Pontes de Maya Gomes e Mauro Wasilewski (Suplente). O Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda votou pelas conclusões; II) por unanimidade de votos: a) rejeitou-se a preliminar de nulidade em razão da aplicação retroativa de Instrução Normativa; b) não acolheu-se a pretensão quanto aos produtos adquiridos de terceiros, por ausência de previsão legal; c) deu-se provimento parcial ao recurso, para excluir do conceito de receita operacional bruta as revendas; e d) negou-se provimento ao recurso quanto a variação cambial positiva por ausência de comprovação. Votaram pelas conclusões os Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho e José Adão Vitorino de Moraes (Suplente); III.) por maioria de votos: a) negou-se provimento ao recurso, admitindo-se a incidência da multa de mora sobre os débitos não compensados em face de glosa nos créditos. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva (Relator), Mauro Wasilewski (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor; b) deu-se provimento ao recurso para reconhecer a correção do ressarcimento pela taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho e José Adão Vitorino de Moraes; e IV) por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso quanto a ordem de compensação dos créditos. Fez sustentação oral pela Recorrente, a Drª Fernanda Frizzo Bragato.


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Vice-Presidente no exercício da Presidência


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator-Designado

2º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	12 / 08 / 08
	
Marilde Cursino de Oliveira	
Mat. Siapa 91650	

REGULAMENTO DE
CONFERÊNCIA ORIGINAL

Brasília, 12 de 08 de 02

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão da DRJ de Juiz de Fora/MG, que julgou parcialmente procedente Pedido de Ressarcimento c/c Pedido de Compensação do crédito presumido do IPI fundado na Lei nº 10.276/2001 (regime alternativo) referente ao segundo trimestre de 2002, no valor total de R\$ 18.015.663,36.

O primeiro despacho decisório reconheceu em favor do contribuinte o direito ao ressarcimento do montante de R\$ 13.813.800,48, tendo sido objeto de Manifestação de Inconformidade, a qual, julgada, reviu o valor do crédito do Recorrente para R\$ 8.023.561,67.

Cientificada das alterações promovidas na análise de seu pleito, a contribuinte apresentou razões adicionais, suscitando a nulidade do Despacho da Presidência de autoria da DRJ, bem como repisou os argumentos já aduzidos em sua manifestação de inconformidade e razões adicionais anteriormente apresentadas, daí surgindo o acórdão aqui impugnado, vazado nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. Receita de Exportação. Para fins de cálculo do crédito presumido, com amparo na Lei 10.276/2001, não se incluem no cômputo da Receita de Exportação o valor das exportações de produtos adquiridos de terceiros não submetidos a industrialização pela empresa solicitante, por determinação expressa contida em ato normativo da Secretaria da Receita Federal.

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. Receita Operacional Bruta.

Para fins de cálculo do crédito presumido, com amparo na Lei 10.276/2001, devem ser incluídas no cômputo da Receita Operacional Bruta o valor das vendas de produtos adquiridos de terceiros não submetidos a industrialização pela empresa solicitante, por determinação expressa contida em ato normativo da Secretaria da Receita Federal.

Normas de Administração Tributária

COMPENSAÇÃO. NÃO-HOMOLOGAÇÃO. Permanecem não-homologadas as compensações dos débitos que excederam ao montante dos créditos passíveis de ressarcimento.

Inconformada, vem a contribuinte no seu Recurso Voluntário requerer:

"1. Acatar a preliminar suscitada (reformatio in pejus) e declarar nulos o despacho da Presidência da Terceira Turma da Delegacia de Julgamento de Juiz de Fora/MG, (...) e todos os atos processuais dela subsequentes (...) que dela decorram, devendo ser determinado à Delegacia de Julgamento de Origem que aprecie e julgue a manifestação de inconformidade

manejada inicialmente pelo contribuinte, com os esclarecimentos adicionais (...);

2. Acaso suplantada a preliminar acima, dar provimento ao Recurso Voluntário, para reformar o acórdão DRJ/JFA n. 09-14.036, deferindo à Requerente"

a. Aplicação de reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes aplicadas no recurso 201-114195, 128921 e 128964, da própria Braspelco (...);

a.1 - a inclusão, na receita de exportação, do resultado das exportação dos produtos adquiridos de terceiros, (recurso 201-11495)

a.2- a exclusão, na receita operacional bruta, do resultado das vendas de produtos adquiridos de terceiros, no mercado interno (recursos 128921 e 128924);

b. Acaso suplantado o pedido acima, o que não se espera, requer a manutenção do cálculo original do Auditor Fiscal, referendado pelo Chefe da Fiscalização, calculando com base na lei 10.276/01, o que implicaria em um valor acumulado de R\$ 8.023.561,67. Ainda requer;

c. Inclusão de todos os insumos incluídos pela empresa nos cálculos do pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI;

d. Inclusão da variação cambial na receita da exportação;

e. incidência de atualização monetária sobre o seu crédito, desde a data da constituição (final do trimestre) ou, subsidiariamente, da entrega do pedido de ressarcimento até a data do efetivo ressarcimento ou da data das compensações;

f. Exclusão da multa de mora sobre os débitos já compensados e sobre os que ainda serão caso deferidos os pedidos acima;

g. O direito de indicar a ordem das débitos declarados a compensar com tal saldo credor, de acordo com o que determina a Instrução Normativa n. 210/02, em seu artigo 24, § 2º c/c artigo 24, vigente à época da Declaração de Compensação, ou conforme determina a Instrução Normativa n. 600/2005, em seus artigos 34, § 2º c/c art. 35;

h. A suspensão da exigibilidade dos débitos cuja compensação restou não homologada e que encontram consolidadas nas Cartas de Cobrança anexa à presentes razões;

i. A homologação de todas as compensações declaradas".

É o relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 12, 08, 08	
	
Marilde Cursino de Oliveira	
Mat. SIAPE 91650	

anf 04

Voto Vencido

Conselheiro ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA, Relator

O Recurso Voluntário preenche seus requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento, passando a analisar pontualmente cada uma das alegações do Recurso.

Preliminar: Da *Reformatio in Pejus*.

Preliminarmente o contribuinte requer a nulidade do segundo despacho decisório que, após a sua Manifestação de Inconformidade, reduziu o crédito que já havia sido reconhecido no montante de R\$ 13.813.800,48 para R\$ 8.023.561,67, pois sustenta que não se pode admitir que por força da sua defesa seja agravada a sua situação.

Contudo, em que pese a ampla aceitação do referido princípio no âmbito judicial, o mesmo não se aplica na esfera administrativa de primeira instância, por força do parágrafo único do art. 15 do PAF, que assim dispõe:

"Art. 15.

Parágrafo único. Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação começará a fluir a partir da ciência dessa decisão".

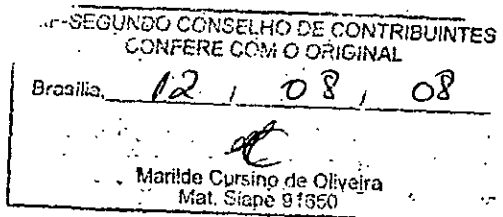
Na obra "Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado", dos Conselheiros Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa López, há a citação da boa doutrina de Adilson Dallari, que sobre o tema assim se manifesta:

"Na verdade, no dizer de Adilson Dallari, aqui não se pode falar de reformatio in pejus: 'o Estado julgado, divisando a possibilidade, em razão do princípio da legalidade e da busca da verdade material, de ser agravada a situação do recorrente, haverá de cientificá-lo, para que formule suas alegações. E isso será feito sob pena de nulidade, com a pertinente fundamentação. Quando isso se der, a toda evidência, na formulação da questão, a Administração-juiz se despe transitoriamente da condição de julgador e atua, supletivamente, por força do princípio da oficialidade, como Administração-instrutora processual.' A possibilidade da decisão ser agravada consta também no parágrafo único do art. 64 da lei n. 9.784/99"

Por tanto, rejeito a arguição de impossibilidade da autoridade fiscal rever seus atos.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	12 / 08 / 08
	
Marildo Cursino de Oliveira	
Mat. Siape 91650	



Preliminar: Da Retroatividade da IN 315/2003.

Também alega o Recorrente que a decisão que reduziu o seu crédito seria nula por se basear em norma de caráter retroativo, no caso a IN 315/2003. Nesse sentido aduz:

"Verifica-se, de acordo com a motivação ou fundamentação do ato, que a decisão de fls. 907/908 baseou-se no fato de que a redação original do inciso III, do art. 47, da IN 315/03, utilizado inicialmente pelo Auditor Fiscal para verificação dos cálculos do crédito presumido, e que determinava a retroação da norma contida no inciso I, o art. 21, da mesma IN, para 26 de março de 2002, foi 'desautorizada' pela publicação da retificação da IN 315/2003, em 09/05/2003".

Com esta constatação indaga o contribuinte:

"Pergunta-se: que instituto jurídico é este chamado desautorização de uma norma pela posterior publicação de sua retificação? Não se vislumbra entendimento semelhante na doutrina brasileira. Ora, quando um ato normativo é publicado no órgão de imprensa oficial, ele passa a produzir efeitos jurídicos criando direitos e deveres para os seus destinatários. Se, posteriormente, sofre retificações ou alterações, essas passam a vigor e valer da data de sua publicação, jamais gerando efeitos 'ex tunc', como desejam esdruxulamente as Autoridades Julgadoras desta Delegacia de Julgamento, sobretudo nos casos em que gerou direitos a terceiros, como é o caso presente.(...)"

A decisão recorrida, apesar de expressar o seu repúdio a retroatividade das normas tributárias, não verifica que tal fato ocorreu na hipótese pelas seguintes razões:

Note-se que a retificação não utilizou os termos usualmente adotados para alterações supervenientes a uma norma (por exemplo: o art. 47, I, da IN SRF 315/2003 passa a vigorar com a seguinte redação). Ao contrário, determinou que no art. 47, onde se lê, leia-se. Dai a interpretação de que ocorreu um erro na publicação original do referido artigo 47, erro esse sanado pela SRF assim que detectado. Nessa hipótese, pergunta-se: ficam convalidados os atos praticados sob a vigência da redação original? Entendo que não. Por isso, concluí que o conceito de ROB dado pelo art. 21, I, da IN SRF 315/2003, só é aplicável após 26/03/2003, conforme a retificação em comento. Em consequência, o conceito de ROB aplicável ao período do presente caso é aquele dado pelo art. 21, inciso I, da IN SRF 69/2001, que merece transcrição.

Contudo, como será visto adiante, esta questão do conceito de Receita Operacional Bruta compõe o próprio mérito da pretensão aqui posta, razão pela qual rejeito a presente preliminar.

cup 6

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12, 08, 08
Marilda Curcio da Oliveira Mat: SIAPE 91850

Mérito: Conceito de Receita de Exportação – Produtos Adquiridos de Terceiros.

Inicialmente é bom que se ressalte que o pedido de crédito presumido aqui posto é feito com base na lei n. 10.276/01, que instituiu o regime alternativo do crédito presumido em relação ao estabelecido na lei n. 9.363/96.

De toda forma, por força do § 5º do art. 1º da lei n. 10.276/01, aplicam-se ao crédito presumido do regime alternativo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

Sendo assim, não há como conceder o crédito para insumos meramente adquiridos para revenda, já que os mesmos não se incluem dentro do conceito de “produto intermediário”, “material de embalagem” ou “matéria-prima”, vez que não fazem parte do processo produtivo do contribuinte.

Nesse sentido, vejamos o acórdão abaixo:

MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS. EXPORTAÇÃO. RECEITAS. EXCLUSÃO. Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, a receita oriunda da exportação de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a processo de industrialização pela empresa produtora e exportadora deve ser excluída do valor total da receita de exportação e também da receita operacional bruta.

Recurso provido em parte. (Processo nº: 11065.000540/99-41. Recurso nº 125.470. Acórdão nº: 203-10.355)

Nesse sentido nego o presente pedido pelas razões acima expostas.

Mérito: Conceito de Receita Operacional Bruta – Exclusão dos Produtos Vendidos no Mercado Interno.

No cálculo dessa receita foram computadas, tão-somente, as vendas para o exterior de produtos industrializados pelo próprio estabelecimento, considerando tanto as exportações diretas e quanto as efetuadas por intermédio de comerciais exportadoras. Em outras palavras, não foram consideradas as receitas de exportações de produtos adquiridos de terceiros (revenda). Os valores obtidos pelo auditor estão consolidados nas planilhas de fls. 913/914.

A contribuinte discorda dessa sistemática alegando que a exclusão das receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros é um desrespeito à lei, “em favorecimento de uma interpretação restritiva de norma inferior”. Aduz que, no julgamento dos Processos nºs 10675.000619/97-03 e 10675.000976/97-72, obteve decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais garantindo-lhe o direito à inclusão dessas receitas no cálculo da Receita de Exportação (RE).

Inicialmente, importa esclarecer que os processos de nºs. 10675.000619/97-03 e 10675.000976/97-72 são relativos ao 1º trimestre/97 e 2º trimestre/97, respectivamente. Nos Acórdãos da CSRF proferidos naqueles processos (CSRF/02-01.451/2003 e CSRF/02-01.452/2003, respectivamente) foi julgada matéria relativa ao crédito presumido com amparo

na Lei 9.363/97 e com base na definição de receita de exportação dada pela Portaria MF 129/1995, que, nesse item, não foi alterada pela Portaria MF 38/97, que a substituiu. É o que se depreende da leitura do seguinte trecho do Ac. CSRF/02-01.541:

Por outro lado, a Portaria MF 129/1995, de 05 de abril de 1995, em seu art. 2º, § 2º, inc. II definiu, para efeito de cálculo do crédito presumido, a receita de exportação como o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais.

Com essa definição, não se pode inferir que as vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador devam ser expurgadas do cálculo da receita de exportação, pois o texto legal não faz qualquer distinção no tocante à tributação dos produtos, ao contrário, trata-os de forma genérica, condicionando apenas que sejam "mercadorias nacionais".

É importante ressaltar que não havia conflito na definição de receita de exportação entre a Portaria MF nº 38/97 e a IN SRF nº 23/97. Ambas conceituam como "receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais". Foi com base nessa definição que foi concedido à empresa o direito de incluir as receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros no cômputo da RE.

Todavia, o crédito ora em discussão tem por amparo a Lei nº 10.276/2001 (conversão da MP nº 2.202-1, de 26/07/2001), que instituiu sistemática alternativa de apuração do crédito presumido, regime adotado pela empresa neste período de apuração (1º trimestre de 2002). Assim dispõe o artigo 3º da Lei 10.276:

"Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a contar de sua regulamentação pela Secretaria da Receita Federal."

A regulamentação veio com a publicação da IN SRF nº 69/2001 (D.O.U. de 09/08/2001), que definiu em seu artigo 21:

Art. 21. Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

I - receita operacional bruta, (...);

II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de produtos industrializados nacionais;

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

§ 1. Não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido, o valor resultante das vendas para o exterior de produtos não-tributados e produtos adquiridos de terceiros que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo produtor-exportador, integrando, entretanto, a receita operacional bruta. (grifos acrescidos)

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COIA O ORIGINAL
Brasília, 12, 08, 08
Marilene Cardoso de Oliveira
Mat. Siap 91650

Em face da disposição expressa do § 1º acima transcrito, não há como conceder a inclusão pretendida pela empresa, ou seja, não é possível incluir, no cálculo da RE, as receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros (revenda).

A empresa argumenta que a conceituação da receita de exportação dada pela Secretaria da Receita Federal restringiu o alcance da lei que instituiu o benefício. Indiretamente, suscita a ilegalidade da norma editada pela Receita Federal. Entretanto, os atos normativos constantes da legislação tributária, uma vez publicados, integram o ordenamento jurídico revestidos da presunção tanto de constitucionalidade quanto de legalidade, sendo que, pela natureza jurídica obrigacional de caráter público que encerram, e devido à subordinação ao princípio da legalidade a que se submetem as autoridades administrativas, devem estas, dentro da sua esfera de competência, tão-somente velar pelo fiel cumprimento daqueles atos. E como "autoridade administrativa" deve ser entendida, inclusive, a desta julgadora, a teor do que determina o art. 7º da Portaria MF nº 58/2006:

Art. 7º. O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos.

Portanto, o que se julga é a aplicação da norma ao caso concreto, não sua legalidade ou constitucionalidade. Em consequência, correto o cálculo da receita de exportação efetuado pelo auditor, para fins de apuração do crédito presumido, que atendeu ao que prescrevem as disposições normativas aplicáveis.

Ainda quanto à controvérsia tratada neste item, registre-se que a manifestante solicita o reconhecimento de inclusão, na Receita de Exportação, das vendas ao mercado externo de mercadorias não incluídas no campo de incidência do IPI (produtos NT). Embora o auditor não tenha se referido, expressamente, a esse tipo de exclusão, há possibilidade de que parte das vendas ao mercado externo, não consideradas no cálculo da RE, seja oriunda de vendas de produtos NT.

Da mesma forma que a situação das vendas em geral, existe restrição expressa no art. 21, parágrafo primeiro, da IN SRF nº 69/2001, que impede a inclusão das vendas para o exterior de produtos NT no cômputo da RE.

Pelo exposto voto pelo provimento parcial para excluir do conceito de Receita Operacional Bruta as operações de venda no mercado interno.

Mérito: Variação Cambial Positiva.

Nos termos da jurisprudência já sedimentada neste Conselho, há apenas que ser dada a variação cambial quando a diferença do câmbio vem lastreada com a emissão duma nova nota fiscal, para configurar o conceito receita. Nesse sentido o acórdão abaixo:

VARIAÇÃO CAMBIAL.

Integra o valor das exportações a ser utilizado no cálculo do incentivo a variação cambial ocorrida entre a data de emissão da nota fiscal e o fechamento do contrato de Câmbio, quando a variação cambial engloba o preço do produto exportado, sendo, inclusive, emitida nota fiscal complementar.

Recurso provido em parte.

(SEGUNDA CÂMARA. — 13976.000232/00-83. VOLUNTÁRIO
RESSARCIMENTO DE IPI. CERAMARTE LTDA. LIG-FORTO
ALEGRE/RS. 08/11/2005 14:00:00. Gustavo Kelly Alencar. ACÓRDÃO
202-16675)

Como no caso dos autos não há a comprovação da emissão das referidas notas fiscais complementares, necessárias para demonstrar a composição do preço do produto, nego o pleito da variação cambial.

Mérito: Da Atualização Monetária do Crédito.

Por fim, sobre a incidência da taxa Selic sobre valores objeto de ressarcimento, passo a tecer as considerações que se seguem.

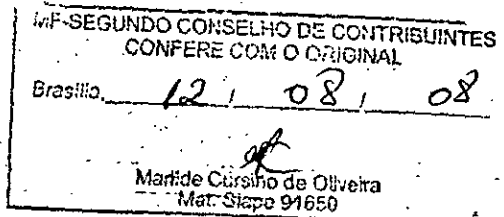
No exame dessa matéria, convém lembrar que, no âmbito tributário, ela é utilizada para cálculo de juros moratórios tanto dos créditos tributários pagos em atraso quanto dos indébitos a serem restituídos ao sujeito passivo, em espécie ou compensados com seus débitos. Contudo, tendo em vista o tratamento corrente de correção monetária em muitos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, assumirei aqui a expressão "correção monetária", ainda que a considere imprópria, nos estritos termos da lei, para tratar da matéria litigada.

A negativa de aplicação da taxa Selic, nos ressarcimentos de crédito do IPI, por parte dos julgadores administrativos tem sido fundamentada em duas linhas de argumentação: uma, com o entendimento de que seria indevida a correção monetária, por ausência de expressa previsão legal, e a outra considera cabível a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, por analogia com o disposto no art. 66, 3º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não admitindo, contudo, a correção a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na taxa Selic, por ter ela natureza de juros e alcançar patamares muito superiores à inflação efetivamente ocorrida.

Não comungo nenhum desses entendimentos, pois, sendo a correção monetária mero resgate do valor real da moeda, é perfeitamente cabível a analogia com o instituto da restituição para dispensar ao ressarcimento o mesmo tratamento, como o faz a segunda linha de argumentação acima referida, à qual não me alio porque, no meu entender, a extinção da correção monetária a partir de 1º de janeiro de 1996 não afasta, por si só, a possibilidade de incidência taxa Selic nos ressarcimentos. Entendo que, se sobre os indébitos tributários incidem juros moratórios, também nos ressarcimentos, analogamente à correção monetária, esses juros são cabíveis.

Registre-se, entretanto, que os indébitos e os ressarcimentos se diferenciam no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indébito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder a essa compensação, cabendo então a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.

Destarte, pode-se afirmar que a obrigação de ressarcir em espécie nasce para o Fisco apenas a partir desse pedido, portanto, somente com a protocolização do pedido de ressarcimento, pode-se falar em ocorrência de demora do Fisco em ressarcir o contribuinte, havendo, pois, a possibilidade de fluência de juros moratórios.



Ademais, o simples fato de a taxa de juros - eleita por lei para que a administração tributária seja compensada pela demora no pagamento dos seus créditos e também para compensar o contribuinte pela demora na devolução do indevido - alcançar patamares superiores ao da inflação não pode servir à negativa de compensar o contribuinte pela demora do Fisco no ressarcimento.

Também não se pode olvidar que o índice em questão, a despeito de remunerar o Fisco pela fluência da mora na recuperação de seus créditos, não o deixa desamparado da correção monetária, por isso tem decidido o Superior Tribunal de Justiça (STJ) por sua incidência como índice de correção monetária dos débitos tributários, a partir de janeiro de 1996, conforme Decisão da 2ª Turma sobre o Recurso Especial (REsp) nº 494431/PE, de 4 de maio de 2006, cujo trecho da ementa, reproduz-se:

TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. TRIBUTO DECLARADO
INCONSTITUCIONAL.

COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ATUALIZAÇÃO DO INDEBITO.
CORREÇÃO

MONETÁRIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS.

(...)

2. Os índices de correção monetária aplicáveis na restituição de indébito tributário são: a) desde o recolhimento indevido, o IPC, de outubro a dezembro/1989 e de março/90 a janeiro/91; o INPC, de fevereiro a dezembro/91; a Ufir, a partir de janeiro/92 a dezembro/95; e b) a taxa Selic, exclusivamente, a partir de janeiro/96. Os índices de janeiro e fevereiro/89 e de março/90 são, respectivamente, 42,72%, 10,14%, e 84,32%.

(...)

4. Recurso especial provido.

Assim, defiro a aplicação da taxa selic como índice de atualização a partir da data do protocolo do pedido.

Mérito: Exclusão da Multa de Mora dos Débitos Objeto da Compensação.

Em que pesem entendimentos pela não exclusão, inclusive muito bem defendidos aqui nesta Câmara, entendo, assim como jurisprudência majoritária do STJ, que a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN exclui a incidência da multa moratória.

Nesse sentido peço vênica para transcrever ementa do Min. Luiz Fux, cujo fundamento ali esposado adoto integralmente para o caso dos autos, *verbis*:

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 08 / 08
Marilda Curcio de Oliveira
Mat. Sique 91650

"TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. CTN, ART. 138. COMPENSAÇÃO. MULTA-MORATÓRIA. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS VINCENDOS. IMPOSSIBILIDADE. LEI 8.383/91.

1. Afasta-se a imposição de multa moratória se o contribuinte procede à denúncia espontânea de débito tributário em atraso e efetua o pagamento integral. Inteligência do art. 138 do CTN.

2. Exigir qualquer penalidade após a espontânea denúncia é conspirar contra a ratio essendi da norma inserida no art 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

3. A denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de contraditio in terminis impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar "multa", cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.

4. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas questões processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao decisum fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

5. ...omissis...

6. Recurso especial parcialmente provido (CPC, art. 557, § 1º-A)" (REsp nº 499.652/SC, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 29/04/2003).

Pelo exposto, voto pelo provimento do presente Recurso Voluntário, para excluir do débito apresentado no pedido de compensação a multa de mora em face da denúncia espontânea praticada pelo contribuinte.

Mérito: Ordem da Compensação dos Créditos.

Neste tocante não há o se insurgir a Recorrente, vez que a ordem do pedido de imputação foi efetivamente definida pela contribuinte quando do requerimento do seu pedido de compensação, como bem analisou a decisão recorrida, cujo fundamento adoto nos seguintes termos:

"Quanto à ordem adotada na compensação dos débitos, a listagem de fls. 962/965 demonstra que a DRF/Uberlândia compensou-os obedecendo primeiramente à ordem em que os pedidos de compensação foram apresentados (data de recebimento/protocolo). Em outras palavras, a compensação obedeceu à ordem estabelecida pela

enf

própria empresa. E, dentro de um mesmo pedido, os débitos foram listados para compensação na ordem de seus vencimentos (primeiro os mais antigos), conforme se verifica da análise da listagem de fls. 964/965. Com esse procedimento, entendo estarem resolvidas as dúvidas suscitadas pela manifestante às fls. 771/782.

Ressalte-se, ainda, que na eventualidade de deferimento de direito creditório, além do já reconhecido, e em ocorrendo dúvidas quanto à ordem de compensação dos débitos, a DRF/Uberlândia já foi orientada a solicitar à empresa que aponte a ordem pretendida, segundo mencionado à fl. 1015, item 12, do Despacho Decisório.

Como não houve reconhecimento de direito creditório além do já reconhecido pelo Despacho Decisório de fls. 1013/1016, permanecem não-homologadas as compensações dos débitos indicados à fl. 1016."

Pelo exposto rejeito a presente pretensão.

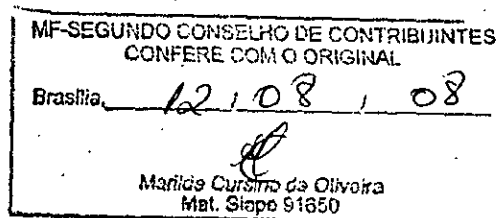
Por fim, quanto ao pedido de suspensão da exigibilidade dos débitos objeto do pedido de compensação, tal questão é basilar e não há dúvida que os mesmos continuam com sua exigibilidade suspensa por força do presente Recurso Voluntário, nos termos do parágrafo 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 8.383/91.

É como voto

Sala das Sessões, em 12 de dezembro de 2007.



ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	12/08/08
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siope 91650	

Voto Vencedor

CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator-Designado

Reporto-me ao relatório e voto do ilustre relator, para pedir vênias e dele divergir tão-somente em relação à exigência da multa de mora, sobre os débitos cuja compensação não foi homologada em razão do indeferimento parcial.

A despeito das inúmeras posições em sentido contrário e dos sólidos argumentos que as embasam, julgo aplicável a multa de mora mesmo quando caracterizada a denúncia espontânea, pelas razões expostas adiante.

Antes, destaco que atualmente o STJ interpreta não se aplicar a denúncia espontânea do art. 138 do CTN na hipótese de tributos por homologação.¹ Para quem assim entende, isto já seria o bastante para manter a multa de mora.

O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, integra a Seção IV, sob o título "Responsabilidade por infrações", inserida no Capítulo V ("Responsabilidade tributária") do Título II ("Obrigação tributária") do Código. Referida Seção, composta também pelos arts. 136 e 137, apesar de integrar o capítulo da responsabilidade tributária, não tem a ver somente com a sujeição passiva indireta, que conforme a estrutura do CTN abrange os responsáveis tributários por transferência (sucessores e "terceiros", referidos nos seus arts. 129 a 133) e o responsável por substituição tributária (art. 128, que na verdade trata de sujeição direta, posto que o substituto é eleito no lugar do contribuinte, este o sujeito passivo por excelência). Os arts. 136 a 138 aplicam-se tanto aos sujeitos passivos diretos (contribuinte e substituto tributário), quanto aos sujeitos passivos indiretos ou responsáveis tributários por transferência.

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 tributários-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, até o limite fixado em lei, que é de vinte por cento do valor do tributo.

¹ "2. É reiterada a orientação das Turmas que compõem a Seção de Direito Público de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação ou autolancamento, não se configura a denúncia espontânea, com a exclusão da multa moratória, quando o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário." (Primeira Seção do STJ, AgRg nos EREsp 462.584-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, maioria, julgado em 13/12/2004, DJ 23.05.2005, cf. www.stj.gov.br, acesso em 27/11/2006).

2^o SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 08 / 08
Marta Curato da Oliveira
Mat. Sicope 91650

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 transcrito, 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, 6ª edição, 1993, p. 348/351, *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 excluírem mutuamente,~~
~~podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.~~

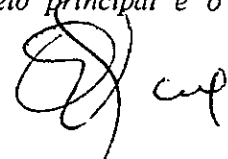
(...)

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 avenças 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."

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

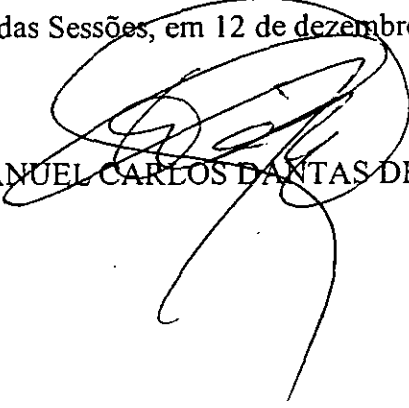


~~tributo. Essa acessoriedade, em contraposição à autonomia, não tornam~~
~~inconfundíveis com as multas punitivas."~~

Destarte, deve ser exigida a multa de mora sobre os débitos não compensados em virtude de o ressarcimento ter sido deferido parcialmente.

Pelo exposto, voto no sentido de admitir a multa de mora sobre os débitos não compensados em face de glosa nos créditos.

Sala das Sessões, em 12 de dezembro de 2007.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

