

948

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 15/04/1999
C	<i>Stalutino</i>
	Rubrica



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.007125/96-85
Acórdão : 203-04.996

Sessão : 14 de outubro de 1998
Recurso : 108.177
Recorrente : 3M DO BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

PIS - Denúncia espontânea baseada em legislação não mais existente e sem aplicação da multa de mora. Cabível o recálculo pela fiscalização, com base na Lei Complementar nº 07/70, e aplicação da multa de mora para imputação de valores pagos. Efeito *ex tunc* deflui do disposto na Resolução nº 49/95 do Senado Federal. Por consequência, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 são arredados da legislação tributária. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
3M DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 1998


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Elvira Gomes dos Santos
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Francisco Sérgio Nalini, Sebastião Borges Taquary, Mauro Wasilewski e Renato Scalco Isquierdo.

/OVRs/CF



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.007125/96-85
Acórdão : 203-04.996

Recurso : 108.177
Recorrente : 3M DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

3M do Brasil Ltda., empresa sediada no Município de Sumaré – SP, foi autuada, em 23.12.96, por insuficiência no recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, referente a período descontínuo entre janeiro de 1993 a setembro de 1995.

A ação fiscal teve origem quando da verificação de valores pagos pela empresa através de denúncia espontânea, comunicada à repartição fiscal em 26.01.96.

O recolhimento espontâneo foi efetuado com alíquota de 0,65% sobre parcelas de ICM que, em época própria (agosto de 1992 a setembro de 1995), foram excluídas da base de cálculo do PIS.

Intimada pela fiscalização a prestar esclarecimentos, a autuada informou que recolheu espontaneamente o principal, acrescido de juros de mora e correção monetária, e, sem qualquer antecedente de procedimento administrativo oficialmente instaurado, não recolheu a multa de mora, baseando-se em farta jurisprudência sobre o assunto.

A fiscalização apurou também que o recolhimento espontâneo foi efetuado com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88. Em decorrência de tal constatação, recalculou o PIS com base na Lei Complementar nº 07/70, valor tributável e alíquota de 0,75%, com supedâneo no Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156, de 07.05.96, concluindo pela insuficiência de recolhimento. Acolheu o recolhimento espontâneo para imputação de valores, porém, exigiu a multa de mora, com base no art. 59 da Lei nº 8.383/91.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação alegando não concordar com o valor quantificado como devido, com inclusão de multa de mora, bem como com a exigência de contribuição com base na Lei Complementar nº 07/70, repelindo tal capitulação que classifica como flagrante violação à legislação vigente à época do pagamento.

Deixa consignado que não incluiu o valor do ICM na base de cálculo do PIS, correspondente ao período de agosto/92 a setembro/95, por entender indevido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.007125/96-85
Acórdão : 203-04.996

Em 25.01.96, resolveu recolher o total do que entendia devido, por via da denúncia espontânea, instituto jurídico contemplado no art. 138 do Código Tributário Nacional, norma legal que dispensa o contribuinte, ao eleger esse meio de satisfação do débito fiscal, de qualquer responsabilidade por infrações.

Afirma, ainda, que, na oportunidade, manifestou à fiscalização julgar-se albergada pela legislação e acolhimento majoritário nas decisões, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, da não incidência de multa de mora quando do pagamento do tributo devido, antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório.

Para amparar o entendimento supramencionado, transcreve ementa de julgado do Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 9.421 - Paraná e várias outras ementas sobre o mesmo assunto.

Repele a desclassificação de todos os recolhimentos efetivados com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e que foram recalculados pela fiscalização, nos termos da Lei Complementar nº 07/70, entendendo inaplicável a autuação com fundamento no Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156, quando diz:

“No caso de insuficiência de recolhimento de acordo com a legislação vigente à época, apurada após a Resolução do Senado Federal, nº 49/95, deverá ser efetuado lançamento de ofício com base na Lei Complementar nº 7/70 e alterações posteriores”.

Alega, ainda, textualmente:

“Ocorre que a aplicabilidade da Lei Complementar 7/70 nem deveria ser aventada no presente caso. A requerente pagou o montante devido a título de PIS/ICM, conforme dispunham os Decretos-Leis nº 2.445, de 29.6.88 e 2.449, de 21.7.88, legislação vigente à época do pagamento (25.1.96)”.

Finaliza requerendo, caso seja mantido o lançamento, a redução da multa de ofício de 100% para 75%, nos termos da Lei nº 9.430/96.

A autoridade julgadora de primeiro grau rebate as alegações, merecendo ser destacada a argumentação que desenvolve, *in literis*:

“... que a figura da denúncia espontânea, tratada no art. 138 do CTN, tem um alvo específico: cobre os fatos desconhecidos do Fisco e livremente trazidos à



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.007125/96-85
Acórdão : 203-04.996

luz do dia pelo contribuinte. Todavia, a eficácia do ato praticado pela contribuinte, no rigor do texto legal, e em se tratando de recolhimento após o prazo de vencimento, fica condicionada ao pagamento do tributo devido acrescido de juros e multa de mora, conforme preceitua o art. 59 da Lei 8.383/91, c/c art. 96 e 97, V, do CTN...”

Cita doutrina sobre o assunto, bem como o ordenamento jurídico que, há muito, vem determinando a cobrança da multa de mora nos casos de recolhimentos espontâneos e multa de ofício para os débitos lançados e não recolhidos, quando verificados pela fiscalização, como atualmente prevê a Lei nº 9.430/96.

Concentra-se na análise da aplicabilidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, com base nos quais foi efetuado o recolhimento pela autuada, recapitulando que os dispositivos legais mencionados foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal e, posteriormente, o Senado Federal, através da Resolução nº 49/95, suspendeu a execução dos mesmos, destacando que tal ato não implica em revogação.

Por derradeiro, concentra-se sobre o cerne da questão em análise, qual seja, definir-se qual legislação seria aplicável no momento em que a ora recorrente se valeu da denúncia espontânea.

Expende entendimento de que a solução repousa no Decreto nº 2.347/97, publicado em 13.10.97, por via do qual o Executivo estabelece as normas procedimentais dirigidas à Administração Pública Federal quando de decisões originárias do Supremo Tribunal Federal.

Após reproduzir o texto do artigo 1º e seus parágrafos do decreto citado, conclui que, em 26.01.96, já não mais se cogitava da existência dos decretos-leis escoimados pelo Excelso Pretório, regendo todos os atos a Lei Complementar nº 07/70 e atos derivados e com ela consoantes, restando intocada e correta a autuação fiscal.

Encerra o julgamento reduzindo a multa de ofício para 75%, nos exatos termos da Lei nº 9.430/96.

Inconformada, a autuada interpõe recurso a este Conselho, repetindo monocórdiamente todos os argumentos alinhavados na impugnação, apenas acrescentando que a fiscalização calcou o entendimento em Parecer e a recorrente, de seu lado, entende que a Resolução do Senado tem consequência jurídica idêntica à revogação e, portanto, os decretos-leis devem ser aplicados aos fatos geradores anteriores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.007125/96-85
Acórdão : 203-04.996

Transcreve o item 5, letra *e*, do referido Parecer, concluindo ser totalmente equivocada a alegação de pagamento a menor das quantias relativas ao PIS/ICM, sendo indevida a aplicação de multa de mora no caso de denúncia espontânea.

Enfatiza que os valores foram quitados nos exatos termos da legislação que a Receita Federal entende como aplicável aos fatos geradores objeto da autuação (Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156).

Requer seja dado provimento ao recurso, julgado improcedente o auto de infração e cancelada a exigência fiscal.

A digna Procuradoria da Fazenda Nacional propugna pelo não provimento do recurso, com a manutenção, *in totum*, da decisão recorrida, fundamentando que a tese de que a multa de mora é penalidade não prospera, pois o exame deste instituto, à luz da melhor doutrina, aponta para realidade diferente, citando os doutrinadores Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.007125/96-85
Acórdão : 203-04.996

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ELVIRA GOMES DOS SANTOS

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Como já relatado, dois pontos são discutidos neste processo: cabimento da cobrança da multa de mora em recolhimentos denunciados espontaneamente e legislação aplicável à época dos fatos.

Para perfeito equacionamento das questões propostas, mister se faz iniciarmos pela segunda proposição, a legislação reguladora da denúncia espontânea.

Dispõe o art. 138 do Código Tributário Nacional:

“Art. 138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do **tributo devido**...”.

A recorrente ao efetuar os cálculos necessários à apuração do débito, considerou o valor tributável e a respectiva alíquota disciplinados pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, justificando-se na impugnação que apresentou como “vigentes à época do pagamento (25.1.96)”.

A fiscalização, por sua vez, refez os cálculos aplicando valor tributável e alíquota da Lei Complementar nº 07/70, concluindo que houve pagamento a menor do valor devido ao PIS.

O lançamento observou a determinação prevista no Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156, de 07.05.96, e, no mesmo sentido, foi editado o Decreto nº 2.346/97 que impôs, com força vinculante para a Administração Pública Federal, o efeito *ex tunc* ao ato do Senado Federal que suspender a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (§ 2º do art. 1º, c/c o § 1º do mesmo artigo).

Como já visto, a Resolução do Senado Federal nº 49/95 suspendeu integralmente a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

Não há dúvida de que, após referida Resolução, não se cogita mais da existência daqueles atos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.007125/96-85
Acórdão : 203-04.996

Doutrinadores e comentaristas registram, em seus trabalhos, tal posição, como o faz André Martins de Andrade em “PIS-Problemas Jurídicos Relevantes”, ed. Dialética, São Paulo, 1996, página 19:

“Observe-se que a ineficácia da legislação declarada inconstitucional desde a sua origem (feito “ex tunc” da declaração de inconstitucionalidade) não se equipara em nenhuma medida à revogação dessa legislação. Ao revés, é como se ela nunca houvesse existido, revertendo-se os efeitos produzidos ao longo do período em que foi eficaz, amparada pela premissa da constitucionalidade da ordem vigente”.

Postura também esposada por Halley Henares Neto, obra citada, página 63:

“Como consequência imediata imposta pelos mecanismos de segurança e aplicabilidade de nosso ordenamento, a declaração de inconstitucionalidade no caso produziu efeitos “ex tunc”, ou seja, tudo se passou como se a norma inconstitucional nunca houvesse existido, retornando-se, assim, a aplicabilidade da sistemática anterior, isto é, aplicou-se a Lei Complementar 7/70...”.

Pacificando tal entendimento, o Poder Judiciário, em reiteradas decisões, consagra o efeito *ex tunc* em ações de repetição de indébito. Os julgados estabelecem, sistematicamente, o cabimento de compensação de valores pagos, quando baseados em cálculos superiores aos parâmetros consagrados na Lei Complementar nº 07/70.

No que tange ao Poder Executivo, foi adotada posição no mesmo sentido, ou seja, prevalência dos efeitos “ex tunc” ante as resoluções senatoriais suspensivas da execução de lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal, ao editar o Decreto nº 2.346/97, publicado em 13.10.97.

Outro ponto frágil na argumentação da recorrente é a citação de fragmento (grifei) do Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156. Ao reproduzir o item 5 o fez deixando a impressão de militar a seu favor, o que ali consta. Puro engano. É imperioso considerar o pronunciamento em seu todo, eis que o item anterior - 4 - é que importa, senão vejamos:

“ 4. Hoje está pacificado, em nossa doutrina, o entendimento de que a “suspensão da execução” não é tecnicamente revogação da lei. Só o Congresso (Câmara e Senado) mais a sanção do Presidente pode revogar



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.007125/96-85
Acórdão : 203-04.996

uma lei”.

Curiosamente, a transcrição do disposto na letra *e* do mesmo Parecer foi truncada, omitindo o seu autor decisivo trecho que prossegue na folha seguinte.

Encerrando a análise desta proposição, tenho como correta e irretocável a decisão singular. Resta-nos apreciar o item relativo à aplicação da multa de mora em denúncia espontânea.

Quando o legislador estabeleceu, no Código Tributário Nacional, as regras aplicáveis à responsabilidade por infrações (artigos 136, 137 e 138), fez previsão de norma que permitisse a contribuintes em estado de infrigência um meio de sanar tal situação.

Essa válvula está consubstanciada na utilização da figura da denúncia espontânea.

O art. 138 do Código Tributário Nacional prevê a exclusão de responsabilidade, seja ela penal, administrativa ou civil, desde que seja satisfeito o débito fiscal por via de pagamento ou depósito.

Neste sentido prelecionam Hiromi Higuchi e Fábio Hiroshi Higuchi em “Imposto de Renda das Empresas”, 23ª edição, Editora Atlas S/A, São Paulo, página 480:

“A responsabilidade de que trata o art. 138 não se refere ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória de fazer, mas trata-se da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo referidos nos arts. 136 e 137 do CTN. O art. 138 está dizendo que a responsabilidade do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. O art. 138 não está dispensando qualquer multa moratória. O equívoco ocorre pela interpretação isolada do art. 138 e não em conjunto com os arts. 136 e 137 que tratam da responsabilidade por infrações”.

É cabível a multa moratória e sempre devida em função da legislação tributária (Lei nº 8.383/91 e, mais recentemente, Lei nº 9.430/96).

Repiso o que ficou consignado no decisório de primeiro grau, eis que a multa de mora não tem o caráter punitivo, como alegado pela recorrente, ao contrário da multa de ofício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10830.007125/96-85
Acórdão : 203-04.996

O digno Procurador da Fazenda Nacional, às fls. 400, registra:

“Reforça este entendimento a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO (“Curso de Direito Tributário, 4ª edição, São Paulo, Saraiva, 1991, p 348 e 349) quando comenta o art. 138 do Código Tributário Nacional:

... A iniciativa do sujeito passivo, promovida com observância desses requisitos (confissão antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com fato ilícito), 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 excluïrem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra”.

Finalizando, vem, a propósito, alegação da própria recorrente ao invocar Acórdão do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes que decidiu ser incabível a multa, contudo, trata-se de penalidade prevista no artigo 364, inciso II, do RIPI/82, aí sim, multa punitiva, multa de ofício.

De todo o exposto, resta claro que o lançamento foi correto ao considerar a multa de mora na imputação dos pagamentos.

Recurso a que nego provimento.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 1998

ELVIRA GOMES DOS SANTOS