



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 11 / 09 / 2001
Rubrica

431

Processo : 10845.004845/98-18

Acórdão : 202-12.764

Sessão : 13 de janeiro de 2001

Recurso : 113.113

Recorrente : COMPANHIA SIDERÚRGICA PAULISTA – COSIPA (atual Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A – USIMINAS)

Recorrida : DRJ em São Paulo – SP

IPI – RECOLHIMENTO EM ATRASO – I - O Imposto sobre Produtos Industrializados, regularmente declarado em Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, mas recolhido em atraso, impõe a aplicação de multa de mora e juros de mora, na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96 e arts. 443 e 444 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: COMPANHIA SIDERÚRGICA PAULISTA – COSIPA (atual Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A – USIMINAS).

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Adolfo Montelo, Ana Neyle Olímpio Holanda e Marcos Vinicius Neder de Lima, que apresentou declaração de voto, votaram pelas conclusões.

Sala das Sessões, em 13 de janeiro de 2001

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Luiz Roberto Domingo
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Alexandre Magno Rodrigues Alves e Maria Teresa Martínez López.

lao/cf



Processo : 10845.004845/98-18
Acórdão : 202-12.764

Recurso : 113.113
Recorrente : COMPANHIA SIDERÚRGICA PAULISTA – COSIPA (atual Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A – USIMINAS)

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ofício, gerado pela insuficiência ou falta de recolhimento de Imposto sobre Produtos Industrializados, recolhido em atraso e declarado em DCTF, instrumentalizado pelo auto de infração de 15/12/98.

No entender da autoridade lançadora, a Recorrente efetuou a destempo o recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados, referente aos períodos de apuração de 02/07/1998 a 01/11/1998, acrescido de juros moratórios e multa, a seu próprio critério. Com base nos resultados obtidos nas diligências preparatórias, foi lavrado auto de infração, no qual se exige as diferenças levantadas em cada período de apuração, acrescidas de juros de mora e da multa de ofício de 75%.

Tendo tomado ciência do lançamento na mesma data, 15/12/98, a Recorrente instrumentalizou tempestiva impugnação, protocolizada em 12/11/97 na Delegacia da Receita Federal em Santos - SP, na qual aduz e requer que:

- (i) está passando por um processo de reengenharia, a qual envolve grande reestruturação societária, o que fez com que, embora tenha regularmente consignado nas DCTFs o valor dos tributos devidos, alguns deles deixaram de ser pagos no vencimento;
- (ii) em virtude deste atraso, a Recorrente dirigiu-se à Secretária da Receita Federal, dispondo-se a pagar todas as pendências de IPI e de PIS e parcelar seu débito de COFINS;
- (iii) em 30/11/98, efetuou o recolhimento dos valores devidos a título de IPI e de PIS e quitou o parcelamento anterior de FINSOCIAL/COFINS, inclusive com pagamento antecipado do saldo vincendo, todos somados dos acréscimos de multa e juros moratórios, a partir de cálculos aprovados pela autoridade competente. Em seguida, foi emitida certidão com efeitos de negativa de todos os tributos federais;
- (iv) passados 05 dias dos elencados acertos e emissão da referida certidão, foi a Recorrente intimada da lavratura do auto de infração, que se referia exatamente aos débitos que acabara de quitar;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10845.004845/98-18

Acórdão : 202-12.764

- (v) efetuou os pagamentos acrescidos não somente dos juros de mora mas, também, da multa moratória de 20%, estando ciente o setor de arrecadação competente;
- (vi) não houve recolhimento a menor de tributo, sendo totalmente descabida a imputação efetuada e, ainda que efetivamente a impugnante houvesse recolhido imposto a menor, não seriam devidos os juros de mora na dimensão pretendida, visto que a Taxa SELIC não é o índice adequado para tanto;
- (vii) mesmo considerando que os valores pagos sejam menores que os reais, o valor apurado no auto de infração continuaria errado, pois, conforme disposto no próprio auto de infração, o pagamento dos valores pendentes, se realizado até o seu vencimento, estaria passível de redução de 50% do valor da multa. Logo, se os pagamentos foram efetuados antes mesmo da lavratura deste auto de infração, deveria ser considerada esta redução;
- (viii) concluiu que foram impostos a ele juros moratórios que compreendem, além da taxa prevista pelo art. 161, § 1º, do CTN, inflação oficial e, ainda, rendimentos de investidores no mercado de capitais, o que não se harmoniza ao sistema jurídico vigente; e
- (ix) solicita a declaração de total improcedência do auto de infração lavrado.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu ser procedente o lançamento tributário, cujo fundamento de sua decisão está consubstanciado na seguinte ementa:

“Ementa:

ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal, formalizado mediante a lavratura de termo próprio, exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores a essa data, sujeitando-o às penalidades próprias dos procedimentos de ofício, o que elimina a possibilidade de saldar os débitos porventura existentes apenas com os acréscimos legais devidos em caso de recolhimento espontâneo (juros e multa de mora). Incabível, portanto, a veleidade de quitar o débito sem o pagamento da multa de ofício devida, equivalente neste caso a 75% do valor do imposto exigido.

Resultado do julgamento:

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10845.004845/98-18
Acórdão : 202-12.764

Intimada da decisão singular em 18/10/1999, a Recorrente interpôs tempestivo Recurso Voluntário, protocolizado em 16/11/1999, alegando os mesmos motivos já argüidos na peça impugnatória, requerendo a reforma da decisão de primeira instância.

O Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente foi devidamente instruído com o depósito de 30% do valor da exação.

É o relatório

Assinatura manuscrita, provavelmente do relator, consistindo de uma letra 'd' estilizada com um traço vertical ascendente à direita.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10845.004845/98-18**Acórdão : 202-12.764****VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO**

Conheço do **Recurso Voluntário**, por tempestivo e por cumprir, integralmente, os requisitos regulamentares de **admissibilidade**.

Como visto do **sucinto relatório**, a **Recorrente**, sob procedimento de fiscalização levado a efeito pela Delegacia da Receita Federal em Santos - SP, ciente de que estava em débito com a Fazenda, providenciou o cálculo e recolhimento de todos os tributos em atraso, conforme consta do Quadro Demonstrativo de fls. 11, anexo ao próprio auto de infração, o que se faz presumir que, antes mesmo de realizado o lançamento tributário, a autoridade fiscal lançadora tinha conhecimento de que a **Recorrente** havia providenciado o recolhimento dos tributos, acrescidos de juros e multa de mora.

Todo ato, seja ele administrativo ou não, é precedido de um procedimento. Os procedimentos podem ser simples, como o preenchimento de um cheque, antes de sua assinatura, ou complexos, como de um procedimento de fiscalização tributária, no qual o agente público precisa realizar uma série de ações que permitam evidenciar a ocorrência do fato imponible, outra série de ações que identifiquem e quantifique a base de cálculo, cálculos matemáticos para apuração do crédito tributário, ações comparativas para verificar o recolhimento dos tributos e, quando não verificado, inicia-se outro procedimento inerente ao de fiscalização, que é o do lançamento tributário, que constitui o crédito tributário no instante da notificação do sujeito passivo.

Foi no decorrer desse procedimento complexo que a **Recorrente** tomou a iniciativa de recolher os tributos em atraso, em especial, para o caso em apreço, o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Todos os atos simples que compõem um procedimento geram efeitos para o mundo jurídico. E no presente caso surge a questão dos limites dos efeitos de cada ato contidos em procedimentos distintos: (i) um no procedimento preparatório para o lançamento tributário e (ii) outro no procedimento de recolhimento em atraso realizado pela **Recorrente**.

Preliminarmente, cabe ressaltar que o ato que dá início ao procedimento de fiscalização também é titular de sua polêmica no estudo do Direito Tributário, em especial no que diz respeito à capacidade de interromper ou não a decadência do direito de a Fazenda lançar, conforme o art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Contudo, é certo que um dos efeitos mais claros e incontestes, que produz o ato que dá início ao procedimento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10845.004845/98-18

Acórdão : 202-12.764

fiscalização, é a perda do benefício da denúncia espontânea, na forma do parágrafo único do art. 138, também do Código Tributário Nacional, ou seja, reduzido a termo o início de fiscalização, o contribuinte não mais poderá recolher os tributos com a exclusão da responsabilidade. Contrário senso, pode-se concluir que o contribuinte detém, ainda, o direito/dever de recolher os tributos, mas, agora, com as penalidades legais exigíveis.

Com efeito, o instituto da denúncia espontânea foi palco de muitas polêmicas, mas nenhuma alterou esse entendimento.

No âmbito do direito positivado, os acréscimos devidos pelo adimplimento a destempo da obrigação tributária estão disciplinados no art. 61 da Lei nº 9.430/96:

“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.”

No mesmo sentido está o disposto nos artigos 443 e 444 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998:

“Multa de Mora

Art. 443. Os débitos do imposto em atraso, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10845.004845/98-18**Acórdão : 202-12.764**

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia útil subsequente ao do vencimento dos prazos previstos para o recolhimento do imposto até o dia em que ocorrer o seu recolhimento (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

Juros de Mora

Art. 444. Sobre os débitos do imposto, a que se refere o art. 442, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, incidirão juros de mora calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do recolhimento e de um por cento no mês de recolhimento (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61, § 3º, e Medida Provisória n.º 1.621-30, de 12 de dezembro de 1997, art. 30).

Parágrafo único. O imposto não recolhido no vencimento será acrescido de juros de mora de que trata este artigo, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 161)."

E, pelas provas carreadas ao processo, verifica-se que foi exatamente isso que ocorreu. A Contribuinte realizou o recolhimento dos tributos em atraso com os acréscimos legais.

Por outro lado, é certo que a multa de ofício somente é devida quando não recolhido o tributo, e este é exigido pela autoridade fiscal em ato de lançamento tributário, que se apresentará, formalmente constituído, com a notificação do sujeito passivo (parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional, c/c o art. 23 do Decreto nº 70.235/72).

Ora, antes de ser levada a efeito a intimação do sujeito passivo, não se pode pretender concretizado o ato de lançamento, pois não foi estabelecida a relação jurídico-tributária pretendida pela norma individual e concreta. Carecerá ela do requisito da publicidade, elemento essencial de qualquer ato administrativo.

No caso em apreço, a intimação (publicidade) ocorreu em momento posterior ao recolhimento dos tributos pela Contribuinte e, portanto, a Contribuinte não mais se encontrava em situação de inadimplência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10845.004845/98-18
Acórdão : 202-12.764

Dispõe o inciso I e o § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96:

“Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculas 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;

...

§ 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;

...”

No mesmo sentido está o disposto no art. 461 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998:

“Art. 461. A falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto destacado ou o recolhimento, após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 80 , e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 45):

I – setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser destacado ou recolhido, ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 80 , inciso I, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 45);

...”

Aplicando-se essas normas aos fatos jurídicos trazidos pelo presente processo administrativo, verifica-se que a autoridade fazendária não estava, à época do lançamento, diante



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10845.004845/98-18
Acórdão : 202-12.764

de tais circunstâncias, pois não só os tributos foram anteriormente pagos como o foram com os devidos acréscimos legais de multa e juros de mora.

Não havia suporte fático bastante e suficiente, no momento do lançamento tributário, para ser levada a efeito a aplicação da multa de ofício, e, conseqüentemente, a imputação pretendida pela fiscalização.

Como ensina o Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi, *in* Lançamento Tributário, 1ª Edição, 1996, Ed. Max Limonad, pág. 88:

“Se validade é a qualidade de norma válida em decorrência de fato jurídico suficiente, então, para se produzir ato-norma administrativo válido, é necessário que se dêem os pressupostos de seu suporte físico: a) agente público competente (sem impedimentos para prática do ato-fato); b) procedimento previsto normativamente; c) motivo do ato; e d) publicidade.”

No entanto, estava, ainda, sob o âmbito da competência fiscalizatória do agente tributário a conferência dos fatos imponíveis, da base de cálculo adotada, da alíquota aplicada, dos cálculos aritméticos que determinaram a multa e os juros de mora e, por fim, os valores recolhidos.

Ora, se vencido o prazo da denúncia espontânea, nos termos do referido art. 138 do CTN, perdera a Recorrente a isenção da responsabilidade, sujeitando-se às penalidades do inadimplemento. No caso, havia, tão-somente, a mora. Então, a que pena estaria sujeita a Recorrente? Tenho para mim que, ainda que não fosse o art. 44 da Lei nº 9.430/96, como não havia lançamento, a multa de ofício não era devida, mas, sim, a multa de mora.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 13 de janeiro de 2001

LUIZ ROBERTO DOMINGO



Processo : 10845.004845/98-18
Acórdão : 202-12.764

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER LIMA

Exsurge do relatório que o litígio cinge-se à aplicação da multa de ofício ao contribuinte que efetua o pagamento do tributo em atraso voluntariamente, mas após o início do procedimento de fiscalização.

A argumentação trazida pelo voto do ilustre Conselheiro-Relator, em apertada síntese, funda-se na interpretação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, cuja aplicação excluiria a imposição de multa de ofício na hipótese de o pagamento espontâneo ser realizado sem multa de mora. Como está comprovado nos autos, a Recorrente efetuiu o pagamento com os acréscimos moratórios e, por esse raciocínio, não haveria a incidência de multa de ofício.

Com a devida vênia dos que defendem este respeitável entendimento, tenho para mim que tal interpretação não se harmoniza com o restante do sistema.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único, estabelece que “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento ou medida de fiscalização relacionada com a infração”. O artigo 47 da Lei nº 9.430/96 dispõe que a pessoa jurídica poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data do início de fiscalização, os tributos já lançados e declarados com acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. Já o artigo 61 da Lei nº 9.430 prescreve que os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação serão acrescidos de multa de mora, ou seja, a multa de mora se inclui entre os acréscimos legais aplicáveis em procedimento espontâneo.

Portanto, conforme se depreende da leitura desses dispositivos legais citados acima, se iniciada a fiscalização e ultrapassados os vinte dias iniciais, a multa aplicável é a de ofício. O artigo 44, *caput*, da Lei nº 9.430/96, trata da hipótese de lançamento de ofício quando já não há mais a espontaneidade. A hipótese de recolhimento efetuado após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa de mora, a que se refere essa norma, trata claramente da situação em que o recolhimento espontâneo era ainda possível, ou seja, até o prazo limite de 20 dias do início do procedimento de fiscalização. Do contrário, o contribuinte, ao ser fiscalizado, mesmo estando inadimplente e omissor no dever de entregar a declaração, poderia realizar o pagamento do débito na mesma situação dos outros contribuintes que declararam seus débitos, levando à inaplicabilidade da multa de ofício de 75% prevista nessa mesma norma. A interpretação do artigo 44 não pode ser apenas literal, porque isso levaria ao conflito na aplicação das outras regras da mesma lei e de todo o sistema.



Processo : 10845.004845/98-18

Acórdão : 202-12.764

As normas que estabelecem penalidades refletem o poder de coerção do Estado, como ente tributante, em exigir o cumprimento das obrigações tributárias previstas no ordenamento jurídico pátrio. Sem a imposição de sanção pecuniária não há como assegurar o adimplemento voluntário e tempestivo dessas obrigações, tornando a atividade de administração tributária tarefa de extraordinária dificuldade. A lei estaria a estimular a impontualidade, que passaria a ser a regra e não a exceção.

Ocorre, porém, que a situação dos autos reporta-se a débitos declarados em DCTF. Nesse caso, a jurisprudência dessa Câmara é no sentido da não-aplicabilidade da multa de ofício. O entendimento pacífico do Colegiado é no sentido que a multa a ser exigida na cobrança de débitos declarados e não pagos é a de mora, afinal, os débitos consignados em DCTF constituem dívida confessada, sendo passíveis de inscrição na Dívida Ativa da União, *ex vi* do disposto no artigo 5º, § 2º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 13/06/84, a saber:

“Art. 5º - O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º - O documento que formalizará o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do referido crédito.

§ 2º - Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido de multa de 20% (vinte por cento) e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em Dívida Ativa, para efeito da cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do art. 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.” (Grifo meu).

No mesmo sentido, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no recente julgamento do Recurso Especial nº 180.918/SP, de 14 de fevereiro de 2000, por unanimidade de votos, confirmou o entendimento de que o débito declarado deve ser exigido com multa de mora, a saber:

“EMENTA – AUTO LANÇAMENTO – TRIBUTO SERODIAMENTE RECOLHIDO – MULTA – DISPENSA DE MULTA (CTN/ART. 138) – IMPOSSIBILIDADE. Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN para se livrar da multa relativa ao atraso.”

Diante desses argumentos, repele-se a aplicação da multa de ofício na hipótese de valores declarados em DCTF e não pagos. Não pode a autoridade tributária dar tratamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

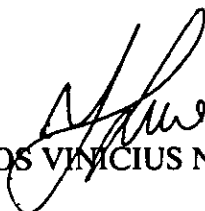
Processo : 10845.004845/98-18

Acórdão : 202-12.764

diferente a contribuintes em situação equivalente, pois não existe em Direito a contradição lógica, isto é, normas distintas para o mesmo fato. O § 2º do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84 prevê a cobrança do débito declarado em DCTF com multa de mora. Sendo esse o caso sob exame, o lançamento de ofício para exigência da multa de ofício teria ferido os dispositivos legais aplicáveis a DCTF, reduzindo-os à total inutilidade, sem a necessária fundamentação legal.

Assim sendo, dou provimento ao recurso, mas por fundamentos distintos dos que serviram para fundamentar o voto do ilustre Relator do acórdão.

Sala das Sessões, em 13 de janeiro de 2001


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA