



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° 11080.012242/2001-17
Recurso n° 126.840 Voluntário
Matéria IPI
Acórdão n° 203-12.800
Sessão de 08 de abril de 2008
Recorrente JACKWAL S.A.
Recorrida DRJ em PORTO ALEGRE - RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 20/10/1999 a 10/04/2001

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. CTN, ART. 106, II. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 11.488/2007, 14. RECOLHIMENTO EM ATRASO SEM MULTA DE MORA. VALOR CONFESSADO EM DCTF. MULTA ISOLADA. CANCELAMENTO.

Nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, não mais é devida a multa de setenta e cinco por cento sobre valor confessado em DCTF, ainda que pago com atraso. Face à retroatividade benigna, determinada pelo art. 106, II, do CTN, a alteração no referido art. 44, I aplica-se aos lançamentos anteriores ainda não definitivamente julgados.

IPI. VALOR CONFESSADO EM DCTF. RECOLHIMENTO EM ATRASO. MULTA DE MORA E JUROS. PROCEDÊNCIA.

O valor confessado em DCTF, mas pago com atraso, deve ser acompanhado da multa de mora e dos juros moratórios respectivos.

Recurso provido em parte.

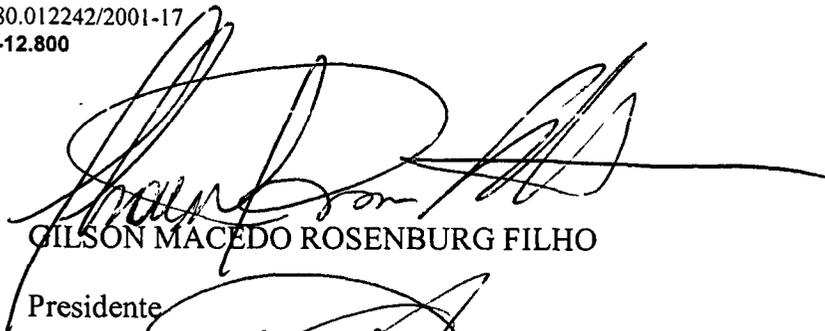
INF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 19 / 05 / 08

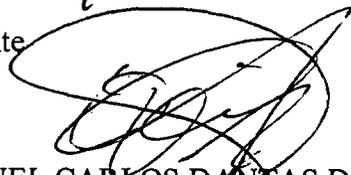

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siapa 91650

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar a multa de ofício e determinando a cobrança da multa de mora. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça e Fernando Marques Cleto Duarte.



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Presidente

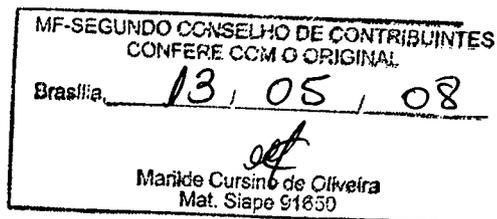


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho, José Adão Vitorino de Moraes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 05 / 08

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650



Relatório

O processo trata do Auto de Infração de fls. 37/46, relativo ao IPI, no valor total de R\$ 238.157,48.

Embora o lançamento contemple três infrações, somente foi impugnada a multa isolada no percentual de 75%, aplicada em função do recolhimento em atraso desacompanhado da multa de mora respectiva, efetuado no dia 04/06/2001, no valor de R\$ 254.133,88 e relativo ao IPI sobre importações realizadas no período entre junho de 1996 e abril de 2001 (item 3).

Na impugnação a contribuinte alega o seguinte, conforme parte do relatório da primeira instância que reproduzo porque bem resume as alegações (fls. 147/148):

“5.1 A exigência isolada da multa de R\$ 190.600,41 é descabida, porque contraria a totalidade das decisões pertinentes à matéria, tanto nos tribunais administrativos, quanto nos judiciais, bem como também contraria a melhor doutrina, segundo as transcrições que faz.

5.2 O IPI recolhido espontaneamente, antes do início de qualquer procedimento fiscal, incidente sobre as vendas de produtos importados, não foi cobrado dos clientes, e o impugnante não se creditou do IPI pago na importação dos mesmos produtos, tendo suportado o ônus do tributo, sem qualquer repasse a terceiros.

5.3 No caso, houve denúncia espontânea e pagamento integral do tributo, o que exclui a multa moratória. O art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN) prevalece sobre o embasamento legal da multa isolada, no auto de infração.

5.4 Por tudo isso, deve ser cancelada a parte litigiosa da autuação.”

A DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 144/150, julgou o lançamento procedente, não acatando os argumentos em prol da exclusão da multa isolada lançada. Reportou-se ao art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, citada no Auto de Infração e que determina a incidência da multa de mora nos pagamentos em atraso, e transcreveu jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de incidência da multa moratória na hipótese de denúncia espontânea.

O Recurso Voluntário de fls. 154/163, tempestivo, insiste na improcedência da referida multa isolada, escorado na denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN e em farta jurisprudência administrativa e judicial em seu favor.

Em aditamento à peça recursal, a recorrente menciona o art. 18 da MP nº 303/2006, que modificou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 de modo a excluir a penalidade lançada.

Esta Terceira Câmara, avaliando inicialmente que a competência era do Terceiro Conselho de Contribuintes, remeteu o processo àquele órgão (Resolução nº 203-00.660, de 09/11/2005, fls. 178/180).

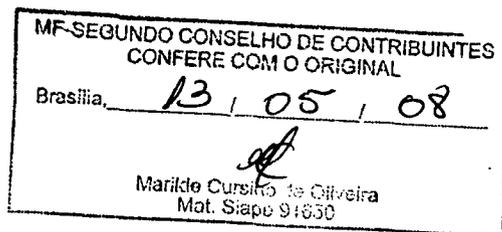
A Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes entendeu que a competência é deste Segundo Conselho, e por isto devolveu o processo (Acórdão nº 302-38.647, de 22/05/2007, Recurso naquele Conselho sob o nº 134.458, fls. 190/196).

É o relatório.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 05 / 08

Marilde Cursinho da Oliveira
Mat. Siape 91650



Voto

O Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator:

Recurso Voluntário, tempestivo e já conhecido, deve ser julgado por esta Terceira Câmara.

Revedo os autos, agora atento à essência do litígio, que versa sobre a multa isolada em virtude de recolhimento de tributo em atraso, mas desacompanhado da multa de mora, reformulo o juízo formulado por ocasião da Resolução nº 203-00660, de 09/11/2005. Naquela oportunidade foi dado destaque à circunstância de que o tributo é o IPI incidente na importação. Por isso, e levando-se em conta art. 9º, II, do antigo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/1998, a declinação de competência ao Terceiro Conselho.

Todavia, para a definição da competência a circunstância de que se trata do IPI incidente na importação não é o mais importante. Como bem ressaltado no Acórdão nº 302-38647, de 22/05/2007, o enquadramento legal da infração em litígio menciona os arts. 43, 44, inc. I, II e § 1º, e 61, §§ 1º e 2º, todos da Lei nº 9.430/96 e sem relação direta com o IPI na importação. Tais dispositivos legais são aplicáveis a todos os tributos, não tendo relação direta com o IPI decorrente de importação.

Ademais, o valor do IPI (valor principal) não integra o litígio, até porque recolhido (embora com atraso). O que o encerra é apenas a penalidade.

Dessarte, dando relevo ao cerne do litígio e à legislação aplicada pelo autuante, afirmo entendo que a competência é deste Segundo Conselho, tal como decidido pela Segunda Câmara do Terceiro Conselho.

Passo, então, a decidir a lide, na linha de julgados anteriores deste Colegiado¹ que, na hipótese em tela, já decidiu pela exclusão da multa isolada no percentual de 75% para que no seu lugar seja exigida a multa de mora.

Impõe-se o cancelamento da multa de ofício isolada lançada, a teor do que dispõe o art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/07/2007, conversão da MP nº 351, de 22/01/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 de modo a determinar que não mais é devida a multa de setenta e cinco por cento sobre valor confessado em DCTF, ainda que pago com atraso. Face à retroatividade benigna, determinada pelo art. 106, II, do CTN, a alteração no referido art. 44, I aplica-se aos lançamentos anteriores ainda não definitivamente julgados, como o ora julgado.

A nova redação é idêntica à determinada pelo art. 18 da MP nº 303, de 29/06/2006. Esta MP mais antiga, no entanto, teve seu prazo de vigência encerrado no dia 27/10/2006, por não ter sido apreciada pelo Congresso Nacional em até cento e vinte dias após sua edição.

¹ Acórdão nº 203-12726, sessão de 11/03/2008, Recurso Voluntário nº 139443, unânime, da minha relatoria.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>13 / 05 / 08</u>
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siaca 91650

Neste ponto destaco que julgo aplicável a multa de mora, mesmo nos casos de denúncia espontânea. Também assim no caso de valor confessado em DCTF, mas pago com atraso. A despeito das inúmeras posições em sentido contrário, julgo correta a sua aplicação pelas razões expostas adiante.

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.

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:

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 13 / 05 / 08


Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

"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.

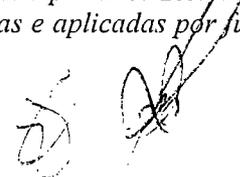
Na hipótese das demais infrações tributárias que não o mero inadimplemento, aplica-se a multa de ofício. Esta é de cunho estritamente punitivo e por isto tem natureza diversa da multa de mora, que também possui caráter indenizatório. As duas espécies de multas são excludentes. Quando incide a multa de 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.



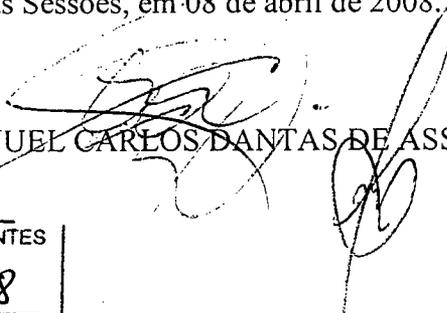
c) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimos de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avencas de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei 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.”

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, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas.”

Pelo exposto, e ressaltando que é devida a multa de mora sobre parcelas do crédito tributário confessado em DCTF, mas recolhidas com atraso (isto independentemente de lançamento, como demonstrado acima), dou provimento ao Recurso para cancelar a multa de ofício isolada lançada e determinar a cobrança da multa de mora.

Sala das Sessões, em 08 de abril de 2008.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13, 05, 08
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650