



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	11543.002561/2002-01
Recurso nº	135.579 Voluntário
Matéria	IPI
Acórdão nº	203-12.200
Sessão de	21 de junho de 2007
Recorrente	FLEXIBRAS TUBOS FLEXÍVEIS LTDA
Recorrida	DRJ de Juiz de Fora-MG

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/1997 a 01/10/1997

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. JULGAMENTO FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO QUE A ARGÜIU APROVEITAMENTO DO ATO. Alegada a nulidade da decisão recorrida, o Colegiado não declarará nulo o ato quando, no mérito, o julgamento é favorável a quem a argüiu (§ 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, introduzido pela Lei nº 8.748/93).

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. CTN, ART. 106, II. RETROATIVIDADE BENIGNA. MP Nº 351/2007, 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 Medida Provisória nº 315, de 22/01/2007, 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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 31/07/07
Márcia Cursino de Oliveira
Mat. Siepe 91650

acompanhado da multa de mora e dos juros moratórios respectivos.

Recurso provido em parte.

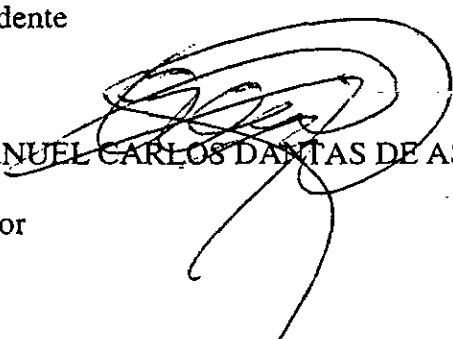
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
FLEXIBRAS TUBOS FLEXÍVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de voto, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto Relator.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 2007.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira, Dory Edson Marianelli, Odassi Guerzoni Filho, Luciano Pontes de Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	31 / 07 / 07
	
Marilde Cursino da Oliveira	
Mat. Siope 91650	

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CCNFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	31 / 01 / 02
	
Marilda Cursino de Oliveira	
Mat. SIAPE 91650	

CCO/CO3
Fis 185

Relatório

Trata-se do Auto de Infração eletrônico de fls. 03/15, relativo à multa de ofício isolada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e aos juros de mora respectivos, lançados em virtude de recolhimentos em atraso, mas desacompanhados dos encargos moratórios (multa de mora e juros), de valores confessados em DCTF referentes à COFINS, períodos de apuração 1-07/97 e 1-10/97, do estabelecimento matriz.

O lançamento decorreu de auditoria na DCTF dos 3º e 4º trimestres de 1997.

Inconformado com a exigência o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 01/02, alegando basicamente que as diferenças exigidas são decorrentes de erros de preenchimento na DCTF referente ao 3º trimestre de 1997, que retificou conforme as fls. 31/95. Conforme a retificação (fls. 80/86), o débito do IPI no valor de R\$ 1.988.740,55 não é relativo ao decêndio 1-07/97, como informado na DCTF original, mas aos seguintes períodos de apuração: 2-07/97 (R\$ 152.745,71), 1-08/97 (R\$ 421.332,80), 2-08/97 (R\$ 626.203,05), 3-08/97 (R\$ 259.031,84), 1-09/97 (R\$ 224.529,85), 2-09/97 (R\$ 226.762,14) e 3-09/97 (R\$ 78.135,16).

A impugnação foi analisada previamente pela DRF/Vitória, que solicitou à empresa a apresentação de documentos e livros fiscais (Registro de Apuração do IPI, inclusive) comprobatórios da retificação.

A 3ª Turma da RJ, nos termos do Acórdão de fls. 100/104, julgou o lançamento procedente. Levando em conta que os documentos e livros fiscais não foram apresentados, reputou corretos os valores constantes da DCTF original. Antes observou, no entanto, que se as informações constantes da DCTF retificadora é que fossem admitidas como corretas, à vista dos pagamentos realizados o lançamento seria insubsistente, com relação ao período 1-07/97.

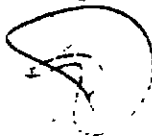
No tocante ao decêndio 1-10/97, a contribuinte não trouxe aos autos DCTF retificadora, tampouco informou ter havido erro no valor por ela informado.

Por fim, a DRJ assentou que, consoante os arts. 43 e 44, inc. I combinado com o inc. II do § 1º, são devidos a multa de ofício e os juros de mora isolados, no recolhimento de tributos após o vencimento mas sem o acréscimo da multa de mora e dos juros respectivos.

O Recurso Voluntário, tempestivo, alega preliminarmente a nulidade da decisão recorrida. Após tratar da DCTF retificadora, relativa ao 3º trimestre de 1997, informa que apresentou em tempo hábil os documentos e livros solicitados (ver fl. 144 - contendo despacho deferindo pedido de prorrogação do prazo para a entrega em 31/01/2005 -, e fl. 146 - contendo o "recebido" dado em 31/01/2005).

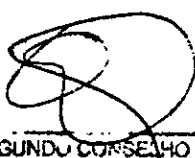
Considerando que apresentou os documentos solicitados no prazo concedido pelo órgão de origem, mas este não os anexou aos autos, e que tal falha foi decisiva para o indeferimento por parte da DRJ, afirma ter havido flagrante desrespeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório, a demandarem a nulidade da decisão recorrida.

Requer, ao final, seja superada tal nulidade com o julgamento pela improcedência do lançamento, na forma do permitido pelo § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

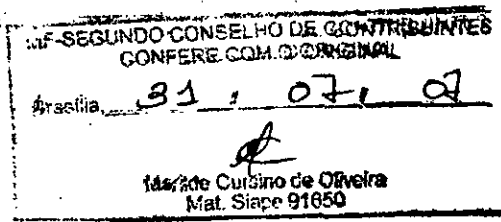


Às fls. 175/179 dão conta do arrolamento de bens necessário.

É o Relatório.



2.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	21 / 02 / 07
	
Marilte Cursino de Oliveira	
Mat. Sipe 91950	



Voto

O Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator:

Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, pelo que dele conheço.

PRELIMINAR

Conforme mais adiante, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário. Por isto não pronuncio a nulidade da decisão recorrida, que vislumbro levando em conta os documentos acostados nesta etapa recursal.

Pelos fundamentos da decisão recorrida a empresa não teria apresentado os documentos e livros fiscais que amparam a retificação da DCTF relativa ao 3º trimestre de 1997. Assim considerou a DRJ porque, à época do julgamento de piso, os documentos apresentados em 31/01/2005 (informações sobre os valores retificados nos períodos de apuração de 2-07/97 e 01-08/97 a 03-09/97 e cópias do Livro Registro de Apuração do IPI desses períodos) ainda não tinham sido acostados aos autos.

Comprovada a apresentação de tais documentos em tempo hábil, houve prejuízo para a defesa da autuada, na fase da impugnação. Daí a nulidade da decisão recorrida, que só não dever ser declarada porque, a teor do disposto no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, introduzido pela Lei nº 8.748/93, "Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta."

MÉRITO

No mérito, cabe ressaltar que o período de apuração 1-10/97 não foi impugnado.

De todo modo, no tocante à multa de ofício isolada cabe cancelar o lançamento, tanto no período não impugnado quanto no decêndio 1-07/97, este objeto de DCTF retificadora.

A vista dos documentos apresentados em 31/01/2005 e acostados aos autos por ocasião deste Recurso, a retificação da DCTF do 3º trimestre de 1997 deve ser apreciada pelo órgão de origem. Após analisada a retificação, se houve saldos a pagar por parte da recorrente, nos períodos do 3º trimestre de 1997, sobre tais valores devem incidir multa de mora no percentual de vinte por cento e juros de mora com base na taxa Selic.

Quanto ao período de apuração 1-10/97, por não ter sido retificado, tampouco impugnado, cabe apenas cancelar a multa de ofício isolada lançada. Os juros de mora respectivos devem ser mantidos no lançamento, para serem cobrados conjuntamente com a multa de mora, esta devida em função do valor estar confessado em DCTF.

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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	31 / 07 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

CC02/C03
Fls. 1 88

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 n.º 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.

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.

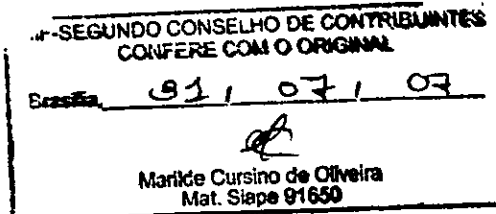
A responsabilidade a que alude o art. 138 do CTN é relativa a infrações outras que não o mero inadimplemento de tributo, como os ilícitos tributários-penais, dolosos (sonegação, fraude, conluio e outros crimes contra a ordem tributária), e outros ilícitos tributários, não dolosos (não prestação de informações 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:

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.

(*nêgrito 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, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas."

Pelo exposto, 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 parcial ao Recurso para:

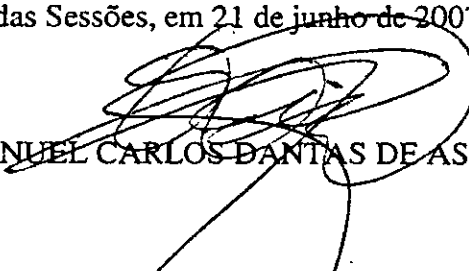
- 1) cancelar as multas de ofício isoladas lançadas;



2) determinar o processamento da DCTF retificadora do 3º trimestre de 1997, apresentada conjuntamente com a impugnação, levando-se em conta os documentos acostados a este processo;

3) determinar a incidência dos juros moratórios e da multa de mora sobre o valor referente ao período de apuração 01-10/97, bem como sobre eventual saldo não pago referente ao período 01-07/97, este apurado após o processamento da DCTF retificadora.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 2007.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

2ª F. SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, _____	31/07/07
	
Marilde Cursino de Oliveira	
Mat. Siape 91650	