



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13971.000336/95-07
Recurso nº : 125.613
Acórdão nº : 203-10.048

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 28 / 04 / 06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : SANTA RITA INDÚSTRIA DE AUTO PEÇAS LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

IPI. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. TRD. NÃO INCIDÊNCIA NO PERÍODO DE 04/02/91 A 29/07/91. INCLUSÃO INDEVIDA EM PARCELAMENTO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO CABÍVEL. Consoante a Instrução Normativa SRF nº 32/97, é indevida a aplicação da TRD como juros de mora no período compreendido entre 04/02/91 a 29/07/91, pelo que sua inclusão em parcelamento suscita a repetição de indébito.


PARCELAMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DIFERENÇA. MULTA DE MORA. APLICABILIDADE EM AMBOS. A denúncia espontânea objeto do art. 138 do CTN refere-se a outras infrações que não o mero inadimplemento de tributo, diferenciando-se do parcelamento porque na primeira o débito deve ser recolhido na sua totalidade. Em ambos a multa de mora não pode ser excluída, posto que decorrente do recolhimento com atraso.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SANTA RITA INDÚSTRIA DE AUTO PEÇAS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de **qualidade**, em dar **provimento parcial ao Recurso**, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, que entendiam cabível a restituição dos valores cobrados a título de multa.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2005.


Leonardo de Andrade Couto
Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator

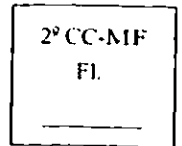
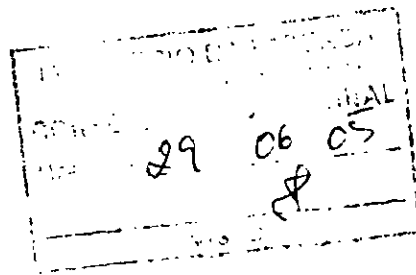
MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFEREÇÃO ORIGINAL
Brasília, 29 / 06 / 05
VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira e José Adão Vitorino de Moraes (suplente).

Eaal/mdc



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13971.000336/95-07
Recurso nº : 125.613
Acórdão nº : 203-10.048

Recorrente : SANTA RITA INDÚSTRIA DE AUTO PEÇAS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se do Pedido de Restituição/Compensação de fls. 19/26, relativo a valores da Taxa Referencial Diária (TRD) no período de 04/02/91 a 29/07/91 e da multa de mora, ambos pagos em parcelamento de débitos do IPI.

Por bem resumir o que consta dos autos, adoto e reproduzo o relatório da primeira instância (fl. 75).

“O estabelecimento acima identificado requereu o parcelamento dos débitos consolidados e relacionados à fl. 11, no valor total de R\$ 8.550,26, deferido pelo Comunicado de fl. 13, e Termo de Confissão de Dívida e Parcelamento de fl. 14. Encerrado o parcelamento em 12/10/1996 (fl. 15), o interessado entrou com o pedido de restituição dos valores pagos a título de TRD e de multa de mora, sem quantificar ditos valores, nos termos da petição de fls. 19/26, assinada por seus procuradores, mandato à fl. 27.

1.1 – No longo e bem fundamentado Despacho Decisório de fls. 46/50, a Delegacia da Receita Federal em Blumenau/SC indeferiu o pedido, ao argumento de que 1) a TRD foi paga de acordo com a lei então vigente, não cabendo restituição baseada em atos legais editados posteriormente; 2) a multa de mora é devida no parcelamento de débitos fiscais, segundo a legislação que cita, descabendo o pedido.

2. Não se conformando com o indeferimento da restituição pleiteada, como relatado acima, o requerente apresentou manifestação de inconformidade (fls.52/62), no devido prazo, nos termos do relatório sintetizado abaixo.

2.1 – Alega que o valor cobrado a título de juros moratórios pela TRD é ilegal, no período de 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, porque a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, que aprovou a MP nº 298, de 29 de julho de 1991, pelo art. 30, estabeleceu a cobrança de juros por este meio, não podendo retroagir a 4 de fevereiro de 1991; invoca também o art. 80 da Lei nº 8.383, de 1991, e o benefício da Instrução Normativa SRF nº 32, de 9 de abril de 1997.

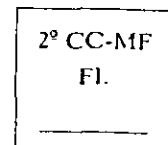
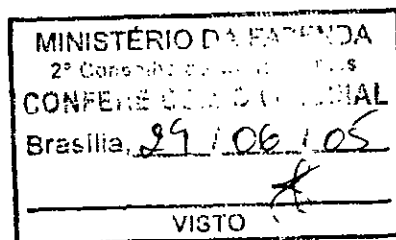
2.2 – Na continuação, entende que não é devida multa de mora sobre o débito objeto do parcelamento, porque teria agido espontaneamente, de acordo com o art. 138 do Código Tributário Nacional, que transcreve à fl. 60. Apresenta, à fl. 61, ementa de decisão do STJ, publicada no DJU de 19/05/1997, em defesa de sua tese, e pede a restituição das parcelas pagas a esses títulos ou, alternativamente, que lhe seja autorizada a compensação com outros débitos de IPI.

A DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 73/78, manteve o indeferimento, referendando o Despacho Decisório de fls. 46/50. Após repisar a legislação referente à TRD, entendeu que a IN SRF nº 32/97, no que determina a subtração da TRD aplicada ao período de 04/02/91 a 29/07/91, somente se aplica aos créditos tributários ainda não extintos, passíveis de revisão. Como no presente caso o parcelamento foi extinto em 30/09/96, conclui pelo descabimento da retificação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13971.000336/95-07
Recurso n° : 125.613
Acórdão n° : 203-10.048



A decisão recorrida também afirma que o art. 80 da Lei nº 8.383/91 autorizou a compensação dos valores da TRD pagos a título de correção monetária, apenas (entre a data do fato gerador e a do vencimento do tributo), e que o pagamento de débitos fiscais fora de prazo e com acréscimo da TRD a partir de fevereiro de 1991, nos termos do art. 30 da Lei nº 8.218/91, constitui-se em ato jurídico perfeito e acabado, que não pode ser alterado visto que não consta tenha sido referido dispositivo legal declarado inconstitucional. Neste sentido menciona os Acórdãos nºs 104-11.051 e 104-11.055.

No tocante à multa de mora, reporta-se ao art. 11 do Decreto-Lei nº 352/68 e ao art. 155-A do CTN, este introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, para concluir que o parcelamento não exclui as multas. Para reforçar tal conclusão, menciona decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 106-11.495) e julgado do STJ (REsp nº 284.189-SP, de 17/06/2002).

O Recurso Voluntário de fls. 81/90, tempestivo (fls. 80/81), após repisar que o parcelamento ocorreu mediante confissão espontânea e restou quitado em 30/09/96, insiste no pleito inicial.

Argúi que, consoante o § 1º do art. 1º da IN SRF nº 32/97, todos os pagamentos efetuados a título de TRD durante o período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991 poderiam ser revistos, não se aplicando a restrição imposta pela decisão recorrida.

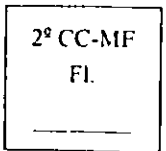
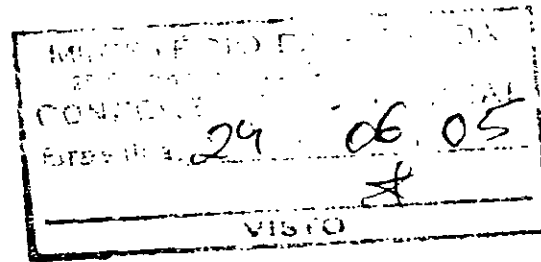
Quanto à multa de mora, afirma que a norma do art. 138 do CTN deve prevalecer diante dos arts. 59 da Lei nº 8.383/91, do art. 61 da Lei nº 9.430/96 e do art. 155-A do CTN, reforçando seus argumentos com jurisprudência do STJ (AGRESP 476372/PR), segundo a qual o parágrafo 1º deste último artigo, ao determinar que o parcelamento não exclui a incidência de multa, não se aplica aos casos ocorridos antes da vigência da LC nº 104/2001.

Finaliza requerendo a compensação dos valores cuja restituição pretende, com débitos do IPI ou das Declarações do Imposto sobre a Renda, das pessoas físicas ou da pessoa jurídica, conforme o art. 83 da Lei nº 8.383/91.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13971.000336/95-07
Recurso nº : 125.613
Acórdão nº : 203-10.048

Recorrente : SANTA RITA INDÚSTRIA DE AUTO PEÇAS LTDA.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

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

O processo em tela, inicialmente, tratou de parcelamento relativo a três débitos do IPI, com vencimentos em 17/12/90, 28/12/90 e 15/01/91, liquidado em 30/09/96 (fls. 11 e 15). Em 14/07/2000, quando protocolizado o requerimento de fls. 19/26, passou a conter a solicitação de Restituição/Compensação, a qual prende-se o presente Recurso.

A lide diz respeito ao direito à restituição (ou não) de duas verbas, quando pagas em parcelamento: os valores da TRD no período de 04/02/91 a 29/07/91 e os valores da multa de mora.

No tocante aos valores da TRD, foram julgados inconstitucionais a título de correção monetária, conforme pronunciamento do STF em 25/06/92, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº ADIN nº 493-0. Na oportunidade o Colendo Tribunal declarou inconstitucionais diversos artigos da Lei nº 8.177, de 01/03/91, assentando que "A taxa referencial (TR) não é índice de correção monetária, pois, refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constitui índice que reflita a variação do poder aquisitivo da moeda."

Como a Lei nº 8.177/91, no seu art. 9º, estabeleceria a incidência da TRD no recolhimento de tributos sem especificar se a título de correção monetária ou de juros de mora, a sua aplicação como juros de mora somente pode ser reputada legal após estatuída pelo art. 30 da Lei nº 8.218, de 29/08/91, conversão da Medida Provisória nº 298, de 29/07/91. A dicção da Lei nº 8.218/91 é a seguinte, *verbis*:

Art. 30 - O "caput" do art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 9º A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social, com o Fundo de Participação PIS-Pasep, com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária".

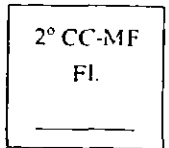
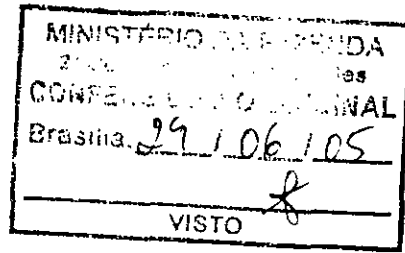
(Negrito ausente do original).

Embora a redação do art. 30 da Lei nº 8.218/91 reporte-se ao mês de fevereiro de 1991, é vedada a sua retroatividade. Daí a Instrução Normativa nº 32, de 10/04/97 ter reconhecido a inaplicabilidade do art. 30 da Lei nº 8.218/91 no período de 04/02/91 a 29/07/91. Observe-se a redação da referida IN:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13971.000336/95-07
Recurso n° : 125.613
Acórdão n° : 203-10.048



Art. 1º Determinar seja subtraída, no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, resultante da conversão da Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991.

§ 1º O entendimento contido neste artigo autoriza a revisão dos créditos constituídos, de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ainda que estejam sendo pagos parceladamente, na parte relativa à exigência da Taxa Referencial Diária - TRD, como juros de mora, no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

§ 2º Na hipótese de que trata o parágrafo anterior aplica-se o disposto no art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa nº 031, de 8 de abril de 1997. (Negrito ausente no original).

Porque à época do parcelamento, formulado em 1995 e liquidado em 30/09/96, a Secretaria da Receita Federal ainda não havia reconhecido como indevida a cobrança da TRD no período de 04/02/91 a 29/07/91, os valores indevidos foram computados no valor do débito parcelado. Por isto o direito à repetição, não cabendo admitir a interpretação da decisão recorrida, no sentido de que a extinção do crédito tributário, por configurar ato jurídico perfeito e acabado, estaria a impedir a repetição do indébito.

Levando-se em conta que o Pedido de Restituição foi formulado em 14/07/2000, em prazo inferior a cinco anos da extinção do crédito tributário (que se deu em 30/09/96, quando liquidado o parcelamento), é cabível a restituição pleiteada, no que se refere aos valores da TRD.

Diferentemente acontece com o valor da multa de mora, cuja cobrança apresenta-se correta, não devendo ser restituída. Primeiro porque o parcelamento não configura a denúncia espontânea objeto do art. 138 de CTN, posto que nesta o crédito tributário deve ser recolhido na sua totalidade, em vez de em parcelas; segundo porque o parcelamento só pode ser concedido nos termos em que a lei dispuser, sendo certo que à época não havia dispensa da multa de mora; e terceiro porque a multa de mora é devida em qualquer recolhimento de tributo com atraso, ainda que o débito tenha sido autodenunciado.

A despeito das inúmeras posições em sentido contrário, entendo correta a aplicação da multa de mora nos casos de denúncia espontânea pelas razões expostas adiante.

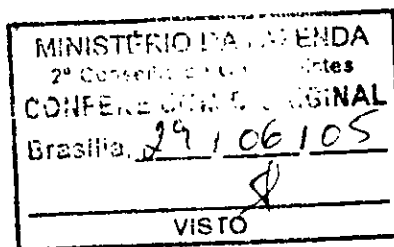
O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, integra a Seção IV, sob o título "Responsabilidade por infrações", inserida no Capítulo V ("Responsabilidade tributária") do Título II ("Obrigação tributária") do Código. Referida Seção, composta também pelos arts. 136 e 137, apesar de integrar o capítulo 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.

Feita essa observação, cabe destacar que 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).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13971.000336/95-07
Recurso nº : 125.613
Acórdão nº : 203-10.048



Dai 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 das 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).

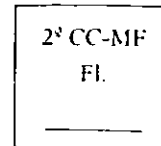
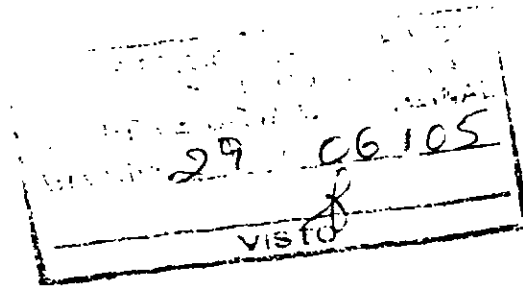
Consoante o art. 161 transcrito, seja qual for o motivo determinante do atraso a parcela do crédito tributário não pago no vencimento é acrescida de juros de mora e das penalidades cabíveis. Dentre essas penalidades, que precisam estar estabelecidas em lei, encontra-se exatamente a multa de mora. E é 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,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13971.000336/95-07
Recurso nº : 125.613
Acórdão nº : 203-10.048



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.”

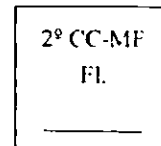
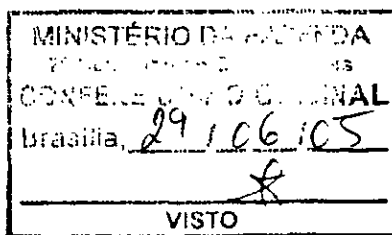
Também no mesmo sentido a lição de Zelmo Denari, *in* Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1996, p. 24:

“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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 13971.000336/95-07
Recurso n^o : 125.613
Acórdão n^o : 203-10.048



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."

Destarte, o lançamento da multa de mora apresenta-se plenamente cabível, pelo que nesta parcela descabe a repetição de indébito solicitada.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso para autorizar a restituição dos valores pagos a título de TRD no período de 04/02/91 a 29/07/91, relativos ao parcelamento em tela, podendo o crédito apurado pela Secretaria da Receita Federal ser empregado para compensação de débitos da pessoa jurídica.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2005.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS