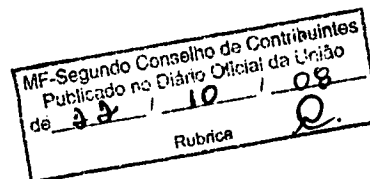




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13982.000875/2005-60
Recurso nº	148.017 Voluntário
Matéria	AI - IPI
Acórdão nº	202-18.737
Sessão de	13 de fevereiro de 2008
Recorrente	REGOSO COMÉRCIO INDÚSTRIA E TRANSPORTE DE MADEIRAS LTDA.
Recorrida	DRJ em Ribeirão Preto - SP



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/02/2001 a 31/07/2004

Ementa: PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADES.

Não é nulo o auto de infração originado de procedimento fiscal que não violou as disposições contidas no art. 142 do CTN, nem as do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

NORMAS PROCESSUAIS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN.

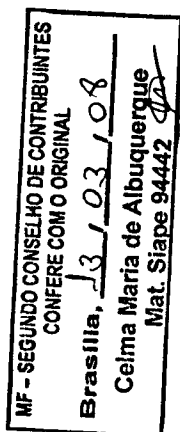
Entre as penalidades excluídas pela denúncia espontânea não se inclui a multa moratória, não apenas porque inadimplemento não é infração tributária, mas também em razão da interpretação sistemática do Código Tributário Nacional que, a par de prever o instituto da denúncia espontânea em seu art. 138, determina, em seu art. 161, a imposição de penalidades cabíveis para as hipóteses de crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

RECOLHIMENTO APÓS O PRAZO DE VENCIMENTO, SEM INCLUSÃO DA MULTA DE MORA. IMPUTAÇÃO AOS VALORES DEVIDOS. EXIGÊNCIA DA DIFERENÇA NÃO PAGA COM MULTA DE OFÍCIO.

A imputação de pagamentos é a única forma de amortização proporcional de débitos admitida pelo Código Tributário Nacional (art. 163, c/c o art. 167).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – 150%.

Cabível a multa qualificada de 150% quando estiver perfeitamente demonstrado nos autos que o agente envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo desejado de,



reiteradamente, ocultar parte dos tributos devidos, deixando, com isto, de recolhê-los à Fazenda Nacional.

MULTA DE OFÍCIO DECORRENTE DA IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO. PERCENTUAL CABÍVEL.

Sobre a parte do crédito tributário decorrente da imputação de pagamentos a multa exigida deve ser de 75%.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação constitucional ao confisco é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. A vedação prevista no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal restringe-se ao valor do tributo ou contribuição, de forma que a exigência de multa de ofício prevista em lei não se reveste de caráter confiscatório.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO.

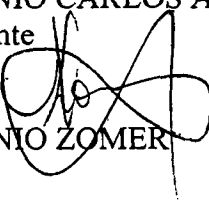
É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais. (Súmula nº 3, do 2º Conselho de Contribuintes).

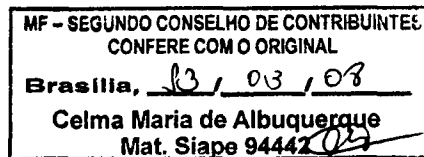
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

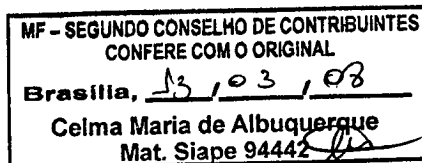
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício incidente sobre o crédito tributário decorrente da imputação de pagamentos ao patamar de 75%. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente), Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López que votaram pelo provimento integral do recurso.


ANTONIO CARLOS ATULIM
Presidente


ANTONIO ZOMER
Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero.



Relatório

Trata o presente processo de auto de infração (fls. 04/08), cientificada a contribuinte em 24/04/2006, para exigência de IPI que deixou de ser pago no período de fevereiro de 2001 a julho de 2004, em função das seguintes infrações detectadas pela fiscalização:

1 – falta de lançamento em saídas de produtos tributados, mediante emissão de notas fiscais com valores e/ou quantidades diferenciados nas diversas vias, o que resultou em contabilização a menor do imposto devido (Notas fiscais calçadas/Notas fiscais não contabilizadas); e

2 – recolhimentos espontâneos de IPI (cópias dos Darfs às fls. 98/128), relativamente ao mesmo tipo de infração, efetuados fora do prazo legal e sem a inclusão da multa de mora.

O Auditor-Fiscal efetuou a imputação proporcional dos pagamentos, conforme demonstrativo de fls. 129/149, obtendo os valores do imposto efetivamente recolhido, deduzindo-os do imposto a ser lançado, conforme demonstrativo de apuração de fls. 09/15, resultando nos valores exigidos no auto de infração.

Considerando-se que a falta de lançamento e recolhimento do imposto decorreu de prática fraudulenta, a multa foi qualificada (150%).

Irresignada, a empresa apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

- anteriormente a qualquer medida de fiscalização, havia procedido a pagamentos amparados pelo instituto da denúncia espontânea inserto no art. 138 do CTN, circunstância não levada em conta pela fiscalização;

- procedeu ao pagamento parcial do auto de infração, relativo ao tributo, à multa com a redução pela metade e aos juros incidentes sobre a Nota Fiscal nº 1138;

- o auto de infração deve ser cancelado porque o procedimento fiscal extrapolou o prazo de sessenta dias previsto no Decreto nº 70.235/72;

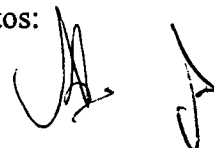
- o auto de infração deve ser anulado em face da configuração da denúncia espontânea por parte da empresa com o pagamento do tributo não lançado;

- não é admissível a aplicação da multa qualificada de 150%, já que voluntariamente procedeu ao recolhimento da exigência fiscal que entendeu devida;

- a multa aplicada tem caráter confiscatório;

- a cobrança de juros com base na taxa Selic é inconstitucional.

A DRJ em Ribeirão Preto – SP julgou o lançamento procedente, conforme Acórdão nº 14-16.241, de 04/07/2007, com base nos seguintes pressupostos:



1 – a amortização proporcional é a única forma admitida pelo Código Tributário Nacional;

2 – caracterizada a fraude, é devida a multa qualificada de 150%;

3 – a vedação ao confisco foi dirigida, pela Constituição Federal, ao legislador. À autoridade administrativa cabe apenas aplicar a lei;

4 – é lícita a exigência de juros com base na variação da taxa Selic.

No recurso voluntário, a empresa repisa as mesmas alegações da impugnação para, ao final, requerer:

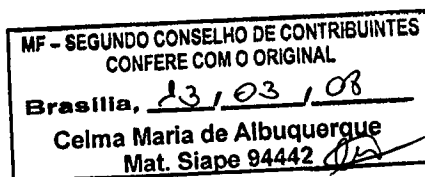
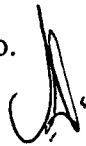
a) – preliminarmente, sejam excluídos do lançamento os recolhimentos espontâneos e determinado o cancelamento do auto de infração por vício formal, haja vista a extrapolação do prazo para a conclusão dos trabalhos fiscais;

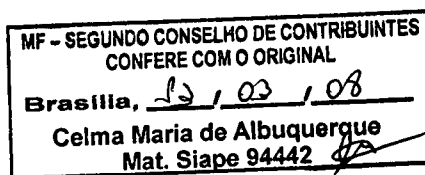
b) – seja anulado o auto de infração, em face da configuração da denúncia espontânea relativamente aos pagamentos efetuados pela recorrente; senão, que a multa aplicada seja, ao menos minorada, em face da denúncia espontânea da infração;

c) a exclusão da multa de mora, em face do seu efeito confiscatório; e

d) a exclusão dos juros de mora calculados com base na taxa Selic.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para ser admitido, pelo que dele tomo conhecimento.

As matérias em discussão no presente recurso são:

- 1 – preliminar de cancelamento do auto de infração por vício formal, haja vista a extrapolação do prazo previsto no art. 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235/72;
- 2 – preliminar de nulidade do auto de infração, em face da configuração da denúncia espontânea, relativamente aos pagamentos efetuados pela recorrente;
- 3 – não-cabimento de multa qualificada, em face da denúncia espontânea da infração;
- 4 - exclusão da multa, em face do seu efeito confiscatório; e
- 5 - exclusão dos juros de mora calculados com base na taxa Selic.

As matérias tratadas nos itens 3 e 4 referem-se ao lançamento decorrente dos pagamentos efetuados fora do prazo sem multa de mora. As demais alcançam todo o crédito tributário.

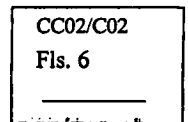
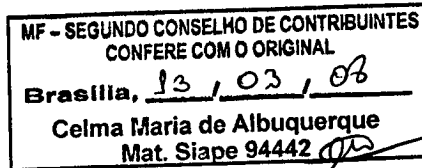
1 – Da preliminar de nulidade do auto de infração por extrapolação do prazo de 60 dias previsto no decreto regulamentador do Processo Administrativo Fiscal

A nulidade decorreria do fato de que entre o início da ação fiscal e seu término decorreram cerca de 6 (seis) meses, sendo ultrapassado em muito o prazo de 60 dias previsto no § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, que dispõe, *verbis*:

“§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.” (destaquei)

Se durante um procedimento fiscal o contribuinte readquire a espontaneidade pelo transcurso do prazo de 60 (sessenta) dias entre um termo e outro, mas neste período permanece inerte, não procedendo à denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento dos tributos devidos, conforme faculdade estabelecida no art. 138 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), nenhum direito terá adquirido por conta deste fato.

A denúncia espontânea, como disposta no parágrafo único do art. 138 do CTN, é direito facultativo cuja implementação é impedida pelo ato administrativo que dá início ao procedimento fiscal, o qual deve ser renovado a cada sessenta dias. Se este prazo é ultrapassado, reabre-se para o contribuinte a faculdade de, espontaneamente, denunciar os seus débitos. Não exercido este direito no tempo certo, o fato nada mais representará do que uma



oportunidade perdida. Nenhum outro efeito terá ele sobre o auto de infração lavrado depois de sua ocorrência.

Conseqüentemente, se a única função dos atos administrativos previstos no art. 7º do Decreto nº 70.235/72 é excluir a espontaneidade do contribuinte e mantê-la assim até o encerramento da fiscalização, a extrapolação do prazo de sessenta dias não tem o condão de tornar nula a ação fiscal.

Rejeita-se, assim, a preliminar de nulidade do procedimento fiscal.

2 – Da preliminar de nulidade do lançamento decorrente do pagamento fora do prazo sem a inclusão da multa de mora – imputação de pagamento

Alega a recorrente que o auto de infração deve ser anulado porque nele são exigidos valores que já foram pagos espontaneamente. Não há qualquer questionamento em relação aos valores do imposto não-lançado e tampouco contestação dos fatos narrados, de que haveria discrepâncias entre os valores consignados nas notas fiscais de vendas destinadas aos seus clientes e os valores escriturados em sua escrita fiscal. Sendo assim, a questão aqui se resume a avaliar se os recolhimentos efetuados pela empresa foram suficientes para quitar os débitos relativos aos períodos de apuração pretendidos (indicados no Darf).

O Auditor-Fiscal reconheceu e admitiu todos os recolhimentos espontâneos, excluindo-os do lançamento. Entretanto, os valores excluídos foram os decorrentes do procedimento conhecido como de imputação de pagamentos e não os valores originários constantes dos Darfs.

Na imputação de pagamentos, constante do demonstrativo de fls. 129/149, não se questiona a espontaneidade dos recolhimentos mas sim o fato de que eles, por não incluir a multa de mora, não foram suficientes para quitar integralmente os respectivos débitos.

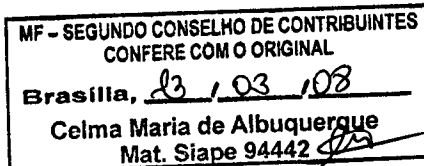
A recorrente, centrada no art. 138 do CTN, entende que a denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo, exclui a aplicação da multa de mora. Entretanto, as penalidades excluídas pela denúncia espontânea são aquelas referidas no art. 137 do CTN, não se inserindo entre elas a multa de mora, como já concluiu este Colegiado no julgamento do Recurso nº 128.820, do qual adoto, e abaixo transcrevo, o seguinte trecho do voto vencedor, proferido pelo ilustre Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski:

“E eis a questão: mas por que, afinal de contas, nas hipóteses de tributo declarado e pago intempestivamente, se faz necessário o pagamento da multa moratória, se o artigo 138 do CTN expressamente exclui a responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, sem fazer qualquer distinção entre multa moratória e multa punitiva?”

A resposta é bem simples. Inseto na Seção IV do Capítulo V do CTN, o Artigo 138 refere-se expressamente à infração, e deve ser lido em conjunto com os demais artigos compõem aquela seção, a saber:

‘SEÇÃO IV

Responsabilidade por Infrações



Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

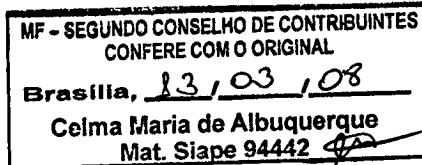
Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.'

Resta claro, ao meu ver, que o termo 'infração' refere-se àquelas condutas listadas especificamente no artigo 137 acima transcrito, sendo certo, portanto, que o mero inadimplemento, como, aliás, reiteradamente vem decidindo o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, não é infração à norma tributária (EREsp nº 260.107/RS, 1ª Seção, Rel. Ministro José Delgado, unânime, DJU de 19.04.04, p. 149, AgRgREsp nº 637.247, 1ª Turma, Rel. Ministro José Delgado, unânime, DJU de 13.12.04, p. 241, dentre outros). Portanto, se inadimplemento não é infração, inaplicável as hipóteses de denúncia espontânea ao mero atraso no pagamento da exação tributária.

E nem poderia ser diferente, haja vista que o próprio CTN aventa a hipótese de penalidade pelo não pagamento do crédito tributário na data de seu vencimento, não sendo crível que se contradissesse aquele diploma legal.

Em conclusão, nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe com atraso tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea, não se excluindo, portanto, a incidência da multa moratória. Não apenas porque inadimplemento não é infração tributária, mas também em razão da interpretação

A. J.



sistemática do Código Tributário Nacional que, a par de prever o instituto da denúncia espontânea em seu artigo 138, determina, em seu artigo 161, a imposição de penalidades cabíveis para as hipóteses de crédito tributário não integralmente pago no vencimento."

Definida a questão do cabimento da multa de mora nos pagamentos espontâneos efetuados fora do prazo pela empresa, é certo que eles não foram capazes de extinguir a integralidade dos débitos que se pretendeu quitar. Para determinar o *quantum* quitado de cada débito, a fiscalização, como já se disse, realizou a imputação de pagamentos, objeto do demonstrativo de fls. 129/149.

Na imputação de pagamentos, apura-se, primeiramente, o valor devido com todos os acréscimos legais, inclusive a multa de mora. Depois disto, por meio de uma regra de três simples, em que o total devido corresponde a 100% e o valor pago corresponde ao percentual visado, apura-se o percentual de quitação do débito. Multiplicando-se o percentual assim obtido pelo valor original do débito, obtém-se a parcela do valor original quitada com o pagamento em foco. Por último, excluindo-se a parcela assim encontrada do valor original do débito, encontra-se a parte que restou em aberto. Todo este procedimento recebe o nome de imputação de pagamentos ou método de amortização proporcional de débitos e se fundamenta no art. 163, c/c art. 167, do CTN.

A legalidade desta metodologia foi examinada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CDA nº 1.935/2005, que concluiu ser a amortização proporcional a única forma de imputação admitida pelo Código Tributário Nacional.

No âmbito dos Conselhos de Contribuintes, a imputação proporcional também tem sido considerada legal, como demonstram as ementas dos seguintes julgados:

"COFINS - ACRÉSCIMOS LEGAIS - IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO - Legítima a exigência de multa de ofício e juros de mora sobre os débitos remanescentes de Contribuição, após convertidos os depósitos judiciais em renda da União e apurado o devido mediante imputação proporcional de pagamentos (CTN, art. 163). [...]" (Ac. nº 202-09.715, de 08/12/97).

"[...] COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL. INSUFICIÊNCIA DE SALDO. IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO. O valor da contribuição compensada em excesso, relativamente ao saldo de créditos apurados pelo Fisco, pode ser exigido por meio de auto de infração, a partir da imputação de pagamentos, meio idôneo para analisar o encontro de contas entre créditos e débitos." (Ac. nº 201-80.244, de 25/04/2007).

Portanto, agiu acertadamente a fiscalização, ao efetuar a imputação proporcional dos recolhimentos espontâneos da contribuinte, realizados sem a multa de mora, aos valores devidos na data de cada pagamento, exigindo no auto de infração as diferenças não pagas. Se o lançamento, nos moldes em que foi efetuado, é perfeitamente legal e não se questiona a exatidão dos valores exigidos, há de ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento dessas quantias, em face da existência de denúncia espontânea.

3 – Da qualificação da multa para 150%.

[Handwritten signature]

Não se contesta, nos autos, a ocorrência da infração imputada pelo Fisco. Entende a autuada que não cabe o agravamento da multa porque os débitos foram confessados antes do procedimento de ofício, quando efetuou os pagamentos espontâneos.

De fato, se a contribuinte denunciou espontaneamente a infração mediante o recolhimento do que entendia ser devido (principal e juros de mora), não se pode qualificar a multa de ofício, porque a confissão da infração aliada ao pagamento do tributo ilide a aplicação deste tipo de penalidade, a teor do disposto no art. 138 do CTN.

No entanto, a denúncia espontânea afasta a incidência da multa de ofício mas não a da multa de mora. Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa não foram suficientes para quitar os respectivos débitos, restando em aberto as parcelas resultantes da imputação realizada pela fiscalização.

Sobre estas parcelas em aberto, se quitadas espontaneamente e antes do início do procedimento fiscal, incidiria a multa de mora. Como este pagamento não foi efetuado, cabível o lançamento de ofício para exigir tais parcelas. E neste tipo de lançamento, a multa a ser aplicada é de 75%, se a infração decorrer de simples inadimplência, e de 150% nos casos em que a falta de pagamento decorrer de qualquer das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Portanto, no caso em que as parcelas exigidas decorrem da imputação de pagamentos, que se caracteriza com simples inadimplência, deve a multa lançada ser reduzida para 75%.

As demais parcelas, não confessadas espontaneamente pela empresa, devem ser exigidas com a multa qualificada de 150%, uma vez que decorrem da utilização do artifício conhecido como notas calçadas, ou seja, a declaração de valores diferentes nas diversas vias de cada nota fiscal de venda. As parcelas sobre as quais mantém-se a multa qualificada estão discriminadas no quadro abaixo:

Fato Gerador	Valor apurado pelo Fisco	Valor pago por Darf	Valor sujeito à multa de 150%
10/03/2001	5.112,00	5.102,40	9,60
10/04/2001	11.981,00	11.973,45	7,55
20/09/2001	576,00	566,40	9,60
30/04/2002	3.163,19	2.373,14	790,05
10/12/2002	8.021,12	4.800,06	3.221,06
31/03/2003	6.310,98	3.712,32	2.598,66

4 – Do efeito confiscatório da multa

Alega a recorrente que a multa aplicada tem caráter confiscatório.

A Constituição, ao estatuir o princípio do não-confisco, refere-se exclusivamente a tributo, termo que, conforme definido no art. 3º do CTN, não comporta as penalidades. Assim, não há disposição legal ou constitucional que dê amparo à reclamação da recorrente, como vêm decidindo os Conselhos de Contribuintes, bastando ver as seguintes ementas:

"[...] MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DIREITO PRIVADO. CONCEITOS. INAPLICABILIDADE. Inexiste na multa efeito de confisco, visto haver previsão legal (art. 4.º, da Lei n.º 8.218/91). (...). Não se aplica o art. 920, do Código Civil, ao caso, porquanto a multa possui natureza própria, não lhe sendo aplicáveis as restrições impostas no âmbito do direito privado. A exclusão da multa ou a sua redução somente ocorrem com suporte na legislação tributária (Precedente do Egrégio STJ).[...]" (Ac. nº 107-07.418, de 05/11/2003).

"[...]MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. [...]" (Ac. nº 201-77.533, de 16/03/2004).

"NORMAS TRIBUTÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. EFEITO DE CONFISCO. A multa de ofício tem natureza punitiva, motivo pelo qual não se lhe aplica o art. 150, VI, da Constituição, que contempla o princípio do não confisco em relação a tributos.[...]" (Ac. nº 202-17.696, de 25/01/2007).

Rejeitam-se, pois, os pedidos fundados na alegação de que a multa de ofício tem caráter confiscatório.

5 – Das alegações de inconstitucionalidade de lei e da insurgência contra a cobrança dos juros de mora

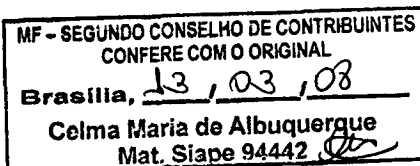
A legalidade da cobrança de juros de mora com base na taxa Selic é matéria pacificada no âmbito deste Segundo Conselho de Contribuintes, assim como também o é o entendimento de que ao julgador administrativo não compete apreciar a inconstitucionalidade de disposição legal.

Estas matérias foram, inclusive, sumuladas por este Segundo Conselho de Contribuintes, sendo bastante, para rebater as alegações da recorrente, a transcrição do enunciado das Súmulas nºs 2 e 3, *verbis*:

"Súmula nº 2 - O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária."

"Súmula nº 3 - É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais."

Conclusão



Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício incidente sobre os valores resultantes da imputação de pagamentos para 75%.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 2008.


ANTONIO ZOMER

