



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10640 000919/2007-04
Recurso nº 261.750 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.402 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de junho de 2010
Matéria IPI
Recorrente SBA PEÇAS ACABADAS EM ALUMÍNIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003, 01/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECLARADO EM DCTF. RECOLHIMENTO
EXTEMPORÂNEO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-
CARACTERIZAÇÃO.

Não configura a denúncia espontânea, o recolhimento extemporâneo de
tributo declarado em DCTF.

TRIBUTOS RECOLHIDOS EXTEMPORANEAMENTE. MULTA DE
MORA. CABIMENTO.

Aplica-se a multa de mora prevista no artigo 61, da Lei n 9.430/96 aos
tributos recolhidos extemporaneamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar
provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Ivan Allegretti.

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

Winderley Moraes Pereira - Relator.

EDITADO EM: 19/07/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira e Ivan Allegretti. Ausente o Conselheiro Marcos Tranches Ortiz.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração para exigência de diferença de multa de mora recolhida a menor, por ocasião do recolhimento extemporâneo de créditos tributários, relativos ao IPI, declarados em DCTF. A ocorrência foi verificada em processamento eletrônico das DCTF referentes aos 1º e 3º trimestres de 2003.

Inconformada, a empresa impugnou o lançamento, que foi mantida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG. A ementa do Acórdão da DRJ foi a seguinte:

“ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de Apuração : 01/01/2003 a 31/03/2003, 01/07/2003 a 30/09/2003

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.”

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa apresentou recurso voluntário, requerendo a reforma da decisão, alegando que não caberia o lançamento da multa de mora por tratar-se de denúncia espontânea nos termos do art. 138, do Código Tributário Nacional – CTN e que a multa moratória não se aplica contra o contribuinte de boa-fé.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

A lide da questão se prende à aplicação da multa de mora nos casos em que o crédito tributário, recolhido fora do prazo, foi declarado em DCTF.

Tal matéria já foi enfrentada diversas vezes neste conselho, sendo atualmente de posição pacífica que no caso dos créditos recolhidos extemporaneamente estarem declarados em DCTF, não se aplica a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Este entendimento é hoje aplicado nas cortes superiores, como se pode verificar pela Súmula 360, do Superior Tribunal de Justiça.

“
Súmula 360

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.”

A matéria foi enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 770.161 - SC (20050124752-3), de relatoria do eminente Ministro Teori Albino Zavascki, que peço vênha para incluir no meu voto, por esclarecer de forma inequívoca, o entendimento que a declaração dos créditos tributários em DCTF afasta a aplicação da denúncia espontânea.

“EMENTA TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE E RECOLHIDOS FORA DE PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138). NÃO-CARACTERIZAÇÃO.

1. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). É pressuposto essencial da denúncia espontânea o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado (CTN, art. 138, par. único). Consequentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários já constituídos e, portanto, líquidos, certos e exigíveis.

2. Segundo jurisprudência pacífica do STJ, a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN8 SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2 124/84 e art. 16 da Lei 9 779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco.

3. A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras consequências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa, (b) fixar o termo a quo do prazo de prescrição para a sua cobrança, (c) inibir a expedição de certidão negativa do débito e (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea.

4. Nesse entendimento, a 1ª Seção firmou jurisprudência no sentido de que o recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, de tributo anteriormente declarado pelo contribuinte, não caracteriza denúncia espontânea para os fins do art. 138 do CTN.

5. Recurso especial a que se dá provimento.

1. O recurso da Fazenda merece ser provido. Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Consequentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários já constituídos e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória. Nesse sentido: Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., SP, Saraiva, 2004, p. 440. Conforme assentado em precedente do STJ, "não há denúncia espontânea quando o crédito em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento" (EDcl no REsp 541.468, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.03.2004).

2. Pois bem, é inteiramente equivocada a afirmação, ainda corrente, de que a constituição do crédito tributário se dá exclusivamente pelo lançamento promovido pela autoridade fiscal. O art. 142 do CTN - segundo o qual "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível" - não atribui ao Fisco a exclusividade de constituir o crédito tributário, nem está erigindo o lançamento como única forma para a sua constituição. A exclusividade, a que se refere o dispositivo, diz respeito apenas ao lançamento, mas não à constituição do crédito. Ou seja: somente o Fisco pode promover o procedimento administrativo de lançar, o que não é o mesmo que atribuir ao Fisco a exclusividade de constituir o crédito ou de identificar no lançamento o único modo para constituir-lo.

É precisa, no particular, a observação de Denise Lucena Cavalcante, que, invocando as lições de Paulo de Barros Carvalho - "Preconceito inaceitável é o de grande parte da doutrina brasileira, para a qual o lançamento estaria sempre presente ali onde houvesse fenômeno de índole tributária. Dito de outro modo: o lançamento seria da essência do regime jurídico de todos os entes tributários. A proposição não é verdadeira" (Curso de Direito Tributário, 13ª ed., p. 281), escreveu: "Ao limitar-se à análise restritiva do art. 142 do Código Tributário Nacional, poder-se-á cair no mesmo equívoco que muitos doutrinadores vêm repetindo ao afirmar que o crédito tributário sempre é constituído pelo lançamento. É preciso alertar que o art. 142 do Código Tributário Nacional refere-se tão-somente à constituição do crédito tributário pelo

lançamento, e, sendo o lançamento uma categoria de direito positivo, não se discute, aqui, a literalidade do texto, que não permite outra interpretação que não seja a de que o lançamento é ato exclusivo da autoridade fazendária. Reconhecendo à base experimental, que é o ordenamento jurídico no seu sentido mais amplo, ver-se-á que outros dispositivos legais determinam que o crédito tributário seja diretamente constituído pelo cidadão-contribuinte, não se contrapondo, assim, à situação do art. 142 do Código Tributário Nacional, que é somente uma das formas de constituição de crédito" (Crédito Tributário - a função do cidadão-contribuinte na relação tributária, SP, Malheiros, 2004, p. 97).

Com efeito, veja-se. Conforme decorre das normas gerais estabelecidas no CTN, a ocorrência do fato gerador dá origem à obrigação tributária (CTN, art. 133, § 1º), que representa o tributo ainda em estado ilíquido, incerto e inexigível (em estado "bruto"). O crédito tributário propriamente dito nasce ("constitui-se") com a formalização da obrigação tributária. Ora, essa formalização (= constituição do crédito tributário) pode ocorrer por vários modos. Em primeiro lugar, pelo lançamento, nas suas diversas espécies. São modalidades clássicas de lançamento: de ofício ("direto" – CTN, art. 149; por declaração ou misto (com base em declaração do contribuinte) CTN, art. 147) e por homologação (CTN, art. 150). Há também o lançamento por "homologação" expressa ou tácita, denominado "autolancamento" (CTN, art.150), que, a rigor, não é lançamento como definido no art. 142 do CTN, mas confirmação da extinção do crédito tributário, já constituído e pago pelo contribuinte. A constituição do crédito tributário pela modalidade do lançamento é ato (= procedimento) privativo da autoridade tributária.

Mas há outras formas de constituição do crédito tributário. "O fato de o cidadão-contribuinte não poder efetuar o lançamento não significa que ele não possa constituir o crédito tributário", observou, com inteira razão, Denise Lucena Cavalcante (op. cit., p. 100). "Há hipóteses", explica James Marins, citado naquela obra, "cada vez mais freqüentes na legislação tributária em que a exigibilidade do crédito tributário se dá independentemente do labor da autoridade fiscal em realizar a formalização da obrigação, pois nesses casos a própria norma tributária alberga o plexo de elementos necessários à perfeita individualização da obrigação (critérios material, espacial e temporal) e modo de adimplemento, sobretudo quantos aos prazos de declaração e vencimento da obrigação (prazo certo de vencimento), que, em verdade, conferem exigibilidade ao crédito independentemente de qualquer notificação fazendária, ou, em outras palavras, é o especial conteúdo da norma tributária disciplinadora dos tributos que sujeita o contribuinte ao lançamento por homologação ou por declaração que atribui exigibilidade ao crédito tributário" (Direito Processual Tributário Brasileiro, 1ª ed., p. 208/209).

Na mesma linha é o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi, também referido: "Crédito tributário é uma estrutura relacional intranormativa cujo objeto da conduta modalizada é patrimonial, líquida e certa. Há duas espécies de crédito tributário: uma, formalizada por ato-norma administrativo, editado por agente público competente; outra, formalizada em linguagem prescritiva por ato-norma expedido pelo próprio particular e que, por isso, não é 'ato-norma administrativo'. Aprumando a terminologia, o gênero crédito tributário equivale à relação jurídica tributária intranormativa que é o prescritor do gênero ato-norma formalizador. Ao gênero ato-norma formalizador correspondem duas espécies de normas jurídicas individuais e concretas: o ato-norma administrativo de lançamento tributário e o ato-norma formalizador instrumental" (Lançamento Tributário, 2ª ed., p. 185).

Afora o lançamento, a modalidade mais comum de constituição do crédito tributário é a da apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99, ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo constituição do crédito tributário. Não se confunde tal declaração com o chamado lançamento por homologação (em que o contribuinte paga antecipadamente, ou seja constitui o crédito tributário e desde logo o extingue, sob condição resolutória – CTN art. 150, § 1º). Aqui (DCTF, GIA) há declaração (com efeito constitutivo do crédito tributário), sem haver, necessariamente, pagamento imediato.

(...)"

A denúncia espontânea pressupõe a ausência total de conhecimento do Fisco sobre a existência do crédito tributário. A confissão na DCTF, traz ao conhecimento a existência do crédito, sendo inclusive passível de cobrança e inclusão em dívida ativa. Portanto, não assiste razão ao recorrente no seu pedido de aplicação da denúncia espontânea.

A cobrança da multa de mora está prevista 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

Processo nº 10640 000919/2007-04
Acórdão nº 3403-00.402

S3-C4T3
Fl. 4

§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."

A multa de mora é exigível nos pagamentos em atraso dos tributos e contribuições administrados pela SRF. No caso em tela, os créditos tributários declarados em DCTF, foram recolhidos extemporaneamente, portanto, torna-se exigível a multa moratória.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 30 de junho de 2010.

Winderley Moraes Pereira