



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.720992/2015-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.076 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2023
Recorrente SOCIEDADE INDEPENDENCIA IMOVEIS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PERÍODO DE GRAÇA. ART. 47 DA LEI 9430/96

Valores recolhidos no prazo de até 20 dias subsequentes ao período de início da fiscalização. Período de graça prescrito no art. 47 da Lei 9.430/96. Impossibilidade de aplicação de multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a multa de ofício exigida.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, fls.254/265, interposto contra Acórdão da DRJ, fls. 239/248, que julgou improcedente a Impugnação Administrativa, fls. 103/114, oposta pelo contribuinte a Auto de Infração, fls. 02/15, lavrado pelo Fisco que culminou na aplicação de penalidades decorrentes de apuração incorreta de imposto, que levou à falta/insuficiência da declaração/recolhimento do IRPJ. Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do Acórdão combatido:

Em desfavor da pessoa jurídica acima identificada foi lavrado auto de infração, acompanhado da descrição dos fatos, demonstrativos e fundamentação legal, relativo ao ano calendário 2012, sendo apurado crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor original de R\$ 213.426,11, com acréscimo da multa de ofício (75%) e juros de mora, conforme abaixo demonstrado:

0001 APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO
Falta/Insuficiência declaração/recolhimento do IRPJ

O contribuinte procedeu com inexactidão à apuração do IRPJ devido e/ou não efetuou ou efetuou com inexactidão o pagamento ou recolhimento do IRPJ devido, e não declarou ou declarou a menor o valor a pagar, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/03/2012	37.000,00	75,00
30/06/2012	30.000,00	75,00
30/09/2012	60.000,00	75,00
31/12/2012	86.426,11	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Arts. 518 e 841 inciso IV, do RIR/99

Arts. 516, §§ 4º e 5º e 541, RIR/99

2. No Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 16 a 22), a autoridade lançadora detalha o procedimento fiscal e conclusões essencialmente nos seguintes termos:

A DIPJ reflete os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, porém não configura denúncia espontânea para efeito da exclusão da responsabilidade da contribuinte pela infração de falta de declaração e de recolhimento de tributos e contribuições.

Assim sendo, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, relativa ao ano-calendário 2012, apresentada, apenas confirma que a contribuinte não declarou nas DCTF relativas aos primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres do ano-calendário 2012, os valores efetivamente devidos de IRPJ, ratificando a necessidade de constituição de ofício da diferença dos créditos tributários.

Nos termos do art. 138 do CTN, a responsabilidade por infrações 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. Todavia, não há como se considerar denúncia espontânea a inserção de dados em declaração que possuiu, para o órgão que a regulamentou, caráter meramente informativo acerca do resultado obtido pela contribuinte no ano-calendário.

E oportuno esclarecer que as declarações de imposto de renda da pessoa jurídica – DIRPJ foram instrumento de declaração dos débitos do IRPJ e da CSLL até o ano-calendário de 1998, sendo substituídas pela DIPJ, que constituem simples registros consolidados do resultado de suas atividades no exercício, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 127, de 1998.

Na mesma data da criação da DIPJ, foi instituída a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, por meio da IN SRF nº 126, de 1998 (revogada pela IN SRF nº 255, de 11/12/2002 e posteriormente pela IN SRF nº 482, de 21/12/2004), com a redação dada pela IN SRF nº 16, de 14/02/2000, que dispõe:

Portanto, a partir do ano de 1999 o veículo próprio para declarar débitos e créditos relativos aos tributos e contribuições federais à Secretaria da Receita Federal é a DCTF, instituída nos moldes da IN SRF nº 126, de 1998.

7-Assim, os tributos não declarados pela contribuinte e não recolhidos espontaneamente na data de seu vencimento caracterizam infração à legislação impondo a formalização do crédito tributário, atividade essa obrigatória e vinculada diante de apuração em procedimento fiscal.

Das Infrações Apuradas

1-A interessada não declarou corretamente os débitos de IRPJ nas DCTF relativas aos primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres do ano-calendário 2012;

2- Os recolhimentos a título de IRPJ, efetuados anteriormente ao início do procedimento fiscal, para os primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres do ano-calendário 2012 foram inferiores aos valores informados em DIPJ;

3-Assim sendo, constata-se que houve insuficiência de declaração e de recolhimento do tributo IRPJ para os quatro trimestres do ano-calendário 2012, caracterizando infração à legislação, impondo a formalização do crédito tributário, atividade obrigatória e vinculada, em observância ao § único do art. 142 e art. 3º do CTN.

3. A autuada ingressa com impugnação (fls. 103 a 114), na qual traz os seguintes argumentos, em síntese, que:

09. Após ter sido cientificada, em 25.02.2015, do Termo de Intimação SAFIS/DRF/JFA/MG/2015, a Impugnante verificou que, de fato, havia recolhido a menor o tributo no período indicado (conforme apontado na sua própria DIPJ) e, em **13.03.2015**, efetuou o pagamento da diferença do saldo de IRPJ, acrescidos dos juros e da multa de mora (**DOC. 07**).

10. Mas, mesmo com o pagamento integral do crédito fiscal, foi lavrado auto de infração para a **cobrança do valor principal, juros de mora e da multa de ofício de 75%**.

11. Veja-se que os pagamentos efetuados no curso do procedimento de fiscalização deveriam ter sido considerados no lançamento. No entanto, como visto, a Fiscalização

simplesmente os desconsiderou, lançando o principal, a multa de ofício de 75% e os juros de mora devidos até a data da lavratura.

12. Tal desconsideração acarreta cobrança em duplicidade, o que, desnecessário dizer, é vedado pelo ordenamento jurídico. Ora, para que o lançamento fosse minimamente aceitável, o fiscal deveria ter apropriado o pagamento do principal, dos juros e da multa de mora, de forma que a cobrança refletisse tão somente a diferença da multa de ofício (75% - 20% = 55%). Diga-se que, a bem da verdade, sequer a multa de ofício é devida (conforme será exposto mais adiante), mas, o ponto aqui é demonstrar o quão absurdo é lavrar autuação objetivando a cobrança de valores já adimplidos.

(...)

26. Aplicando-se o conceito ao caso em tela, na forma do art. 110 do Código Tributário Nacional, tem-se que a multa punitiva (de ofício), decorrente do descumprimento de obrigação principal **e tem caráter puramente acessório**, somente podendo prevalecer acaso persista a cobrança do principal, o que, como já dito, não ocorreu, pois que o tributo já tinha sido pago bem antes da lavratura do auto.

(...)

30. Com isso, **inexistindo crédito tributário relativo ao IRPJ, consequentemente, torna-se incabível a exigência da multa punitiva (acessória ao principal) pretendida pela Receita Federal, conquanto já tendo sido o crédito tributário extinto nos termos do artigo 156,1 do Código Tributário Nacional, a multa de caráter meramente acessória não pode subsistir — o acessório segue o principal.**

31. E, diga-se, a multa de ofício prevista no artigo 44, I da Lei 8.630/96, evidentemente, tem natureza acessória. Ora, se a própria redação da norma dispõe que "*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas (..)*" e o lançamento, como sabido, é atividade que compete à autoridade administrativa com o intuito de constituir o crédito tributário principal, tem-se que referida multa, obrigatoriamente, tem vinculação com obrigação tributária principal.

32. Além disso, é importante fixar a premissa de que, no direito sancionatório, vige a ideia basilar da sanção a um bem jurídico. Não há que se falar em pena sem que haja prejuízo a um determinado valor essencial em um quadro axiológico constitucional ou consequente do Estado Democrático de Direito (teoria constitucional ampla ou intermediária). No direito penal, que guarda fortes pontos de convergência com o direito sancionatório do direito administrativo, por exemplo, temos o princípio da lesividade ou ofensividade, do que decorre o princípio da necessidade. Não é possível apenar o contribuinte, ainda mais em um tal patamar, se esta punição desatende, a não mais poder, funções de garantia, teleológica, individualizadora e sistemática. Se não há um bem jurídico maculado, não pode haver sanção. A punição, em casos tais, se revela arbitrária e totalmente desarrazoada.

(...)

36. Dito isso, é de se registrar que há legislação específica sobre a apresentação da DCTF com incorreções ou **omissões**, qual seja a Lei nº 10.426/02, que prevê em seu artigo 7, IV, que a multa aplicada será de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada de 10 (dez) informações incorretas ou **omitidas**, *in verbis*:

(...)

38. E mesmo que a Lei nº 9.430/96, por uma interpretação diversa, possa, em tese, justificar a aplicação da multa de 75% aos casos de omissão de informações na DCTF, minimamente, estar-se-ia diante de hipótese de legislação tributária de interpretação controversa, daí porque esta, ainda assim, não seria aplicável, por ser mais gravosa do que a cominação prevista na Lei nº 10.426/02, nos termos do artigo 112, inciso IV, do CTN, *in verbis*:

(...)

É o Relatório.

O Acórdão recorrido, fls. 239/248, no entanto, após analisar os argumentos apresentados pelo contribuinte, julgou improcedente a impugnação, determinando a manutenção integral dos créditos tributários lançados relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), bem como o aproveitamento de eventuais pagamentos (e não utilizados pelo sistema) realizados no curso da ação fiscal, quando da fase de liquidação/cobrança do débito por parte da unidade de origem, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

VALORES DECLARADOS EM DIPJ E OMITIDOS EM DCTF.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CABIMENTO.

O instrumento hábil para confissão de dívidas é a DCTF. Desta forma, os valores porventura constantes da contabilidade e declarados em DIPJ, quando omitidos em DCTF, devem ser exigidos por lançamento tributário, sujeito à multa de ofício e juros de mora, sem prejuízo da análise, por parte da unidade de origem, do aproveitamento de pagamentos realizados no curso da ação fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ainda, na mesma linha, o voto condutor delimitou a controvérsia nos seguintes termos: **a)** não há controvérsia sobre o valor do principal dos créditos tributários levantados, isto é, sobre as diferenças apuradas do IRPJ do 1º ao 4º trimestre de 2012 e, logo, o litígio limita-se à questão relacionada à espontaneidade, ou, se a reclamante, ao quitar, após o início da ação fiscal, os valores das diferenças de imposto objeto de intimação, encontrar-se-ia abrigada pela denúncia espontânea; **b)** a reclamante alega que preencheu a DCTF de maneira equivocada e isso teria levado à insuficiência do IRPJ, aduzindo que, em 13/03/2015, apresentou resposta ao termo de intimação na qual informou o citado equívoco, e também recolheu as diferenças acrescidas de multa de mora e juros, alegando que a fiscalização deveria ter aproveitado os pagamentos. Entendeu que o contribuinte não fazia mais jus à espontaneidade, pois já iniciado o procedimento fiscal, nos termos do art. 142 do CTN; **c)** quanto à retificação das declarações, aplicou a Súmula CARF n. 33, entendendo que a declaração entregue após o início do procedimento não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício; **d)** no contexto do processo é a DCTF o documento por meio do qual o sujeito formaliza o cumprimento de obrigação acessória e constitui o crédito tributário (nos termos do Parecer PGFN/CAT n.º 796, de 2011), e que possui natureza de confissão de dívida (art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13/06/1984) e, por isso, a falta ou a insuficiência de tributo declarado em DCTF enseja o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário não confessado, a fim de prevenir a decadência; **e)** ainda, na DCTF deveriam ter sido incluídos todos os débitos apurados com a indicação dos créditos a ele vinculados, em face do dever de cumprimento da obrigação acessória, conforme IN RFB 695/2006; **f)** já em relação à multa de ofício, nos termos do art. 44 da Lei 9430/96, de 75% sobre a diferença do imposto ou contribuição apurada é perfeitamente devida, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento ou de declaração inexata, afastando também a possibilidade de redução de multa de 75% a 55% (por ser questão relacionada à liquidação do processo).

Irresignado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, fls. 254/265, repisando os argumentos já apresentados em sede de impugnação administrativa, e enfatizando que: **a)** os valores a título de principal estariam sendo cobrados em duplicidade; **b)** a inaplicabilidade da

multa de ofício em razão do descumprimento da obrigação principal, pois a eventual multa devida seria apenas por descumprimento de obrigação e; **c)** finalmente, pede o cancelamento da autuação, “(...) tendo em vista que o débito de IRPJ envolvido e respectivas multas vinculadas já foram devidamente quitados antes mesmo da lavratura do próprio auto de cobrança”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O Recurso é tempestivo e interposto por parte legítima, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Exsurge dos autos questão acerca da possibilidade ou não de recolhimento espontâneo da diferença apurada após a inicialização da fiscalização.

A r. DRJ manteve o lançamento fiscal sob o fundamento de que não se aplicaria ao caso os efeitos do art. 138 do CTN, pois o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o trâmite do processo tributário no âmbito da Administração Federal.

Contudo, em minha leitura, não se trata aqui de aplicação do art. 138 do CTN, mas sim do art. 47 da Lei nº 9.430/96:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

Como se verifica no caso ora analisado, o legislador decidiu ampliar os efeitos da espontaneidade ao contribuinte que, dentro do prazo de 20 dias subsequentes à data de recebimento do termo de início de fiscalização, recolha os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

No caso concreto, não há controvérsia de que a intimação do início da fiscalização se deu em 25/02/2015, conforme explicitado inclusive no termo de intimação:

2-Tendo em vista as divergências acima apontadas, em 25/02/2015, a empresa foi regularmente cientificada do Termo de Intimação/SAFIS/DRF/JFA/MG emitido em 13/02/2015, para, no prazo de 05 (cinco) dias:

“Prestar os esclarecimentos necessários quanto à ocorrência constatada de que os valores informados na DIPJ2013, referentes a IRPJ a Pagar para os primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres do ano-calendário 2012, estão superiores aos informados em DCTF.”

Ademais, os documentos apresentados aos autos indicam que, em 13/03/2015, portanto, **16 dias após o início da fiscalização**, o contribuinte recolheu a diferença dos tributos devidos com acréscimo da multa de mora, subsumindo-se à hipótese do art. 47 supratranscrito.

É importante destacar, contudo, que, embora o contribuinte pugne pelo cancelamento integral do lançamento, sob a justificativa de cobrança em duplicidade, entendo que tal circunstância não pode ser integralmente concedida, haja vista que tal reconhecimento

implicaria no cancelamento integral do lançamento – o que incluiria o principal a título de IRPJ – e não apenas o pagamento da multa de ofício.

Conforme já inclusive reconhecido pelo acórdão de piso, não há controvérsia sobre o pagamento do tributo (nem sobre as diferenças apuradas do IRPJ do 1º ao 4º trimestre de 2012).

Por outro lado, se é incontroverso que o contribuinte declarou e recolheu o tributo referente ao lançamento referido, **fato inconteste também é que o contribuinte realizou o pagamento do restante do principal exigido, também acrescentando o pagamento de multa de mora, dentro do prazo mencionado**, o que, em meu sentir, submete-se ao dispositivo previsto no art. 47 da Lei 9430/1996.

Ainda, a respeito, já se pronunciou o CARF, ao admitir a declaração dentro do prazo de 20 dias, conforme Acórdão n. 3402-008.710 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, através do voto vencedor da I. Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz:

Disto, já se conclui ser necessária atenção do quanto disposto no artigo 47 da mesma Lei n. 9.430/96, quando dispõe que: Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) Tal norma “estende” o prazo para pagamento do tributo sem que as consequências do lançamento de ofício sejam imputadas ao contribuinte, vale dizer, sem a penalização via multa de ofício de 75% (artigo 44, inciso I da Lei n. 9.430/96), desde que cumpridos os requisitos ali discriminados. Percebe-se que, no presente caso, os requisitos previstos no dispositivo em comento encontram-se preenchidos. Isto porque, além dos valores terem sido devidamente levados aos cofres públicos (IPI + multa de 20%) no prazo previsto para tanto (20 dias contados do início da ciência da fiscalização), houve declaração dos mesmos valores em documentação suficiente para tanto. Com efeito, lembrando que o contexto do caso é um regime aduaneiro especial de admissão temporária, a declaração de importação DI nº 02/0575045-6 registrada em 01/07/2002, conjuntamente com o Termo de Responsabilidade nº 1011/2002, com vencimento em 18/12/2002, são declarações que dão certeza a respeito dos valores ali descritos, os quais ficam amplamente conhecidos pela autoridade fiscal. É o que dispõem o artigo 72, caput e §2º do Decreto-Lei n. 37/66: Art.72 - Ressalvado o disposto no Capítulo V deste Título, as obrigações fiscais relativas à mercadoria sujeita a regime aduaneiro especial serão constituídas em termo de responsabilidade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988) § 1º - No caso deste artigo, a autoridade aduaneira poderá exigir garantia real ou pessoal. § 2º - O termo de responsabilidade é título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional com relação às obrigações fiscais nele constituídas. Impõe lembrar que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito do tema é no sentido de que é despicienda a declaração em DCTF para fins de aplicação do artigo 47 da Lei n. 9.430/96, importando, isto sim, avaliar se as informações a respeito do débito perante a Receita Federal foram, de outra forma, declarados. É o que se perceber do Acórdão n. 9303-005793: O PAGAMENTO ESPONTÂNEO NOS TERMOS DO ARTIGO 47 DA LEI Nº 9430/96, DISPENSA DECLARAÇÃO EM DCTF. Se for comprovado que a Contribuinte efetivou o recolhimento do débito no prazo de 20 (vinte) dias a contar do início da ação fiscal, conforme disposto no artigo 47 da Lei nº 9.430/96, impõe-se em reconhecer a extinção da obrigação tributária, nos termos do artigo 156, I do CTN, independentemente de declaração em DCTF. No Acórdão n. 9303-002.397, o mesmo Colegiado apresentou voto elucidativo sobre os “dias de graças” concedidos pelo artigo 47 da Lei n. 9.430/96, dispositivo que se compatibiliza com o sistema jurídico à medida que diferencia duas situações: i) a daqueles contribuintes que nada fazem ao serem cientificados de

procedimento de cobrança tributária de ofício, aos quais se aplica a multa de ofício de 75%; ii) e a daqueles contribuintes que, diante dessa notícia, fazem esforços para promover o pagamento do débito acrescido da sanção que apenas o pagamento a destempo da exação (multa moratória no valor de 20%), justamente como ocorrido no presente caso. Destaco a seguir alguns trechos do voto do Conselheiro Relator Júlio César Alves Ramos a respeito da questão: Apesar disso, entendo que é por meio dela que se pode tentar extrair qual teria sido a intenção do poder executivo com a MP. Como se sabe, existiam então, e sobrevivem ainda hoje, dois tipos de declarações que comunicam à SRF a ocorrência de fatos geradores de obrigações principais. Por primeiro, aquelas que permitem o imediato encaminhamento do débito para inscrição em dívida ativa, exatamente por se revestirem do caráter de confissão de dívida, para as quais a multa prevista é de 20%. De outra, aquelas declarações meramente informativas cujos débitos nelas informados somente podem ser exigidos após o regular procedimento de lançamento. E, penso eu, para que o comando legal tenha algum sentido precisa ter a capacidade de induzir o sujeito passivo, efetivamente, à providência nele indicada, isto é, o recolhimento. Essa capacidade há de ser por efeito coercitivo ou por algum incentivo a ela vinculado. Ora, por qualquer dos ângulos que se analise, coerção ou incentivo, ela não tem esse condão no que se refere às primeiras. Com efeito, os débitos já incluídos em instrumento de confissão de dívida e ainda não recolhidos só admitem uma providência: a inscrição “imediata” em dívida. Assim o prevê o art. 5º do decreto-lei 2.124 editado no já longínquo ano de 1985. Por outro lado, o ônus que o sujeito passivo enfrentará também já está irreversivelmente estabelecido quando iniciado o procedimento fiscal: multa de 20% (além dos juros de mora). Assim, com relação a eles se o sujeito passivo simplesmente ignorar a “intimação”, nada piora em sua situação. Se a cumprir, nada melhora, a não ser pelos juros. Já com respeito às declarações que, embora constituam, sem dúvida, ônus para o contribuinte, nenhum proveito lhe trazem no que tange à constituição do crédito tributário, a “benesse” introduzida pelo art. 47 de muita valia se mostra. Realmente, desde que disponha ele de recursos para extinguir imediatamente o débito pelo pagamento, verá a multa reduzir-se de 75% para apenas 20%. Desse modo, entendo eu, o dispositivo realiza dois aspectos da justiça fiscal que todos buscamos: em primeiro lugar, tratando desigualmente os desiguais, premia aqueles que cumprem integralmente as obrigações acessórias que lhes competem, mesmo não tendo recursos para o imediato cumprimento da obrigação principal – para os quais se aplica com propriedade o epíteto de meros inadimplentes – daqueles que, diante da mesma situação, preferem se esconder por trás da não entrega daquelas declarações de que não decorra a aplicação da multa reduzida. Em segundo lugar, contribui para a celeridade dos procedimentos de realização do crédito tributário, “induzindo-a” de forma efetiva com o prêmio mencionado. Essas, ao meu ver, razões que se somam ao argumento básico utilizado pelo dr. Odassi Guerzoni Filho e que peço vênha para transcrever como meu: Tenho comigo que aqueles contribuintes que, sejam quais forem as razões, deixem de recolher seus tributos na época fixada em lei e sejam flagrados pelo Fisco nessa situação, devem se submeter às penalidades também fixadas em lei, notadamente, à multa de ofício. Mas, havemos de considerar a existência de um dispositivo legal que concede o “dia da graça” aos contribuintes, os quais mesmo já sob o procedimento fiscal, podem pagar em até vinte dias do recebimento do correspondente termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, com os acréscimos legais aplicáveis no caso de procedimento espontâneo. E o caso em questão envolve uma situação em que o contribuinte, já sob o procedimento de ofício e flagrado na condição de inadimplente em relação a uma parte do débito da Cofins de fevereiro de 2002, providenciou, dentro daqueles vinte dias, o recolhimento da diferença com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. Detalhe: o valor total da Cofins fora declarado na DIPJ. Ora, ao meu ver, a expressão “declarado”, contida no art. 47 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, se encerra em si mesma, ou seja, não comporta digressões sobre o alcance de seu significado, como pretendeu demonstrar a instância de piso em seu voto, quando concluiu que por “declarado” somente poderia ser entendido o débito que constasse da DCTF, já que somente esta se reveste do caráter de confissão de dívida.

O que estou querendo dizer é que a argumentação trazida pela DRJ não tem valia neste processo, visto que, sob o ponto de vista do objetivo pretendido pelo legislador ao conceder os "dias da graça", não se pode imaginar que estivesse ele preocupado em propiciar o benefício apenas àqueles contribuintes que tivessem informado seus débitos em DCTF, não!, ele não especificou em qual declaração os débitos deveriam ser informados, apenas condicionou o benefício a que os débitos estivessem declarados, aqui lembrando que, na versão original do dispositivo, constava a expressão "lançados e declarados". Assim, a meu ver e diferentemente da restrição estabelecida pela instância de piso, quando se fala em "valor declarado", ao menos para os fins propostos pelo artigo 47 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quer se falar de valor informado em qualquer das obrigações acessórias e não apenas na DCTF. Além do mais, se, como entende a DRJ, o artigo 47 é voltado apenas para os casos em que os débitos estejam já confessados, para que se iniciar um procedimento de ofício, se, como se sabe, nessas circunstâncias, o Fisco dispõe de instrumentos legais para simplesmente cobrá-los, inclusive mediante inscrição em dívida ativa? Ou seja, onde o legislador não distinguiu não me parece caber-nos fazê-lo. Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Finalmente, cumpre consignar que o dispositivo (artigo 47 da Lei n. 9.430/96) não requer exatidão da declaração promovida pelo contribuinte, mas sim, simplesmente, declaração. A lógica da norma é que a autoridade pública tenha informações necessárias para a auditoria dos montantes, podendo, se for o caso, promover a cobrança de diferenças de valores devidos em relação àqueles efetivamente pagos pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Dessarte, estando preenchidos in casu os requisitos do artigo 47 da Lei n. 9.430/96, não há espaço para a cobrança da multa de ofício de 75% perpetrada pelo auto de infração ora em apreço.

Observe-se que o acórdão supramencionado inclusive admitiu a possibilidade de que o art. 47 da Lei 9430/96 não se limitaria à declaração de DCTF (que é justamente o caso concreto ora analisado), mas também à entrega de DIPJ.

Conforme já exposto, para o caso em análise, entendo que deve ser aplicado o art. 47 da Lei 9430/96, reconhecendo a declaração e o recolhimento do valor do tributo restante e realizado dentro do período de graça, com os devidos acréscimos legais.

Por outro lado, o período de graça tem o condão de excluir a exigência da penalidade, que também exonera tanto as multas punitivas (a exemplo da multa de ofício de 75%), quando o valor pago a título de multa de mora.

Contudo, de se ressaltar que tal apuração do montante eventualmente recolhido a maior (a título de multa de mora ou outros valores eventualmente recolhidos no processo) deve ser observado pela administração tributária em fase de liquidação dos valores devidos, não sendo apropriado procedê-la nessa instância processual administrativa recursal.

Em semelhante raciocínio, reforce-se que o próprio acórdão recorrido já reconhecia o racional de aproveitamento dos valores recolhidos e não alocados, ainda que afastasse a espontaneidade do recolhimento já realizado no prazo:

7. No caso concreto, a defesa concorda com as divergências apontadas pela Fiscalização, tanto assim que efetuou o pagamento das diferenças acrescidas de multa de mora (20%) e juros de mora (Selic), mas o fez no decorrer da ação fiscal. Então, não é possível aplicar a regra da denúncia espontânea, visto que o procedimento fiscal teve início no dia 25/02/2015 através da ciência do termo de intimação (AR - fl. 70) e os pagamentos das citadas diferenças foram efetuados no dia 13/03/2015 (fls. 94 e 95).

8. Também é importante frisar no contexto do processo, que é a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) o documento por meio do qual o sujeito passivo formaliza o cumprimento de obrigação acessória e constitui o crédito

tributário, comunicando a sua existência, a teor do Parecer PGFN/CAT n.º 796, de 2011, abaixo reproduzidos na parte pertinente:

(...)

9.1. Como se vê, a multa de ofício de 75% sobre a diferença de imposto ou contribuição apurada é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento ou de declaração inexata, inclusive omissão de receitas, mesmo que o contribuinte não tenha intenção de fraudar o fisco. O lançamento tributário é uma atividade vinculada, não dependendo da liberalidade da autoridade fiscal, consoante o parágrafo único do artigo 142 da Lei 5.172, de 1966 (CTN) 1

10. Em relação a uma possível redução da multa solicitada pela Reclamante (de 75% para 55%), penso ser uma questão relacionada à cobrança do débito apurado na fase de liquidação do processo, não havendo questão de mérito a ser apreciada.

(...)

Da Conclusão

11. De todo o exposto, voto pela improcedência da impugnação para determinar nos termos do presente voto:

a) manutenção integral dos créditos tributários lançados relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

b) aproveitamento de eventuais pagamentos (e não utilizados pelo sistema) realizados no curso da ação fiscal, quando da fase de liquidação/cobrança do débito por parte da unidade de origem.

Assim, considerando que o aproveitamento de eventuais pagamentos já realizados no curso da ação fiscal já foi reconhecido pela própria decisão de piso, portanto, **deve ser excluída a penalidade (multa de ofício), por aplicação expressa do art. 47 da Lei 9430/1996**, devendo a autoridade tributária proceder à devida exclusão de outros valores ou pagamentos realizados no curso da ação fiscal, em fase de liquidação/cobrança do crédito devido, **o que inclui também o pagamento da multa de mora recolhida pelo contribuinte no período de graça.**

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dar parcial provimento para exonerar a multa de ofício exigida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz

