



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

Processo nº 10830.720169/2007-45
Recurso nº 511.894 Voluntário
Acórdão nº **3301-01.283 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de janeiro de 2012
Matéria IPI
Recorrente PLASTIPAK PACKAGING DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NECESSÁRIO O PAGAMENTO.

Dentre as modalidades de extinção do crédito tributário o legislador elegeu apenas o pagamento, no caso de denúncia espontânea.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Antônio Lisboa Cardoso, Fábio Luiz Nogueira e Maria Teresa Martínez López. Fez sustentação oral o advogado Sandro Márcio de Souza Crivelaro, OAB: 239936/SP. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Taveira e Silva

(Assinado Digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas Presidente

(Assinado Digitalmente)

Fábio Luiz Nogueira Relator

(Assinado Digitalmente)

Maurício Taveira e Silva Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Mauricio Taveira e Silva, Fábio Luiz Nogueira, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

PLASTIPAK PACKAGING DO BRASIL LTDA., já qualificado nos autos, recorre a este Conselho (Recurso Voluntário de fls. 364 e seguintes) contra o acórdão nº 14-21.822, de 11 de dezembro de 2008, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (fls. 355 e seguintes), que não obstante o reconhecimento integral do pedido de ressarcimento / compensação, manteve a cobrança dos encargos moratórios do débito vencido, conforme relatado pela instância *a quo*, nos seguintes termos:

Trata o presente de declaração de compensação cujo direito creditório advindo de pedido de ressarcimento totalmente reconhecido, no montante de R\$..., foi insuficiente para a total homologação dos débitos, em razão de estarem vencidos, o que acarretou a incidência dos encargos moratórios (multa e juros).

Tempestivamente interessado manifestou sua inconformidade alegando, em síntese, que conforme a doutrina e jurisprudência citadas, não caberia distinção entre as modalidades de extinção do crédito tributário, como é o caso da compensação, que equivaleria ao pagamento previsto no artigo 138 do CTN, portanto, podendo ser aplicado a esta o instituto da denúncia espontânea.

Argüiu, ainda, nulidade da decisão por preterimento do direito de defesa, uma vez que, sem apreciar as razões suscitadas na denúncia espontânea formulada pela recorrente no processo administrativo 10830.007330/2007-49, a autoridade está exigindo saldo devedor em aberto referente aos acréscimos moratórios, em manifesto desrespeito às normas legais e ao princípio da ampla defesa. Acrescentou que a empresa não foi sequer intimada a se manifestar sobre o critério do cálculo ou sobre os valores apontados como devidos.

A DRJ considerou a manifestação de inconformidade improcedente, consoante a seguinte Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Ano-calendário - 2004

DCOMP. VALORAÇÃO

Na compensação declarada pelo sujeito passivo, os débitos vencidos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXIGÊNCIA DE MULTA DE MORA.

A multa de mora é aplicável naqueles casos em que, embora espontaneamente, o recolhimento do crédito tributário pelo contribuinte se dê apenas após a data de vencimento.

Solicitação Indeferida

Extrai-se do v. Acórdão ainda o seguinte trecho:

PRELIMINAR

A manifestante alegou cerceamento do seu direito de defesa em relação à intimação que cobrou débitos cuja compensação não foi homologada em decorrência de o crédito a seu favor não ser suficiente para a compensação dos débitos pretendidos. Acrescentou, ainda, que não fora apreciada sua argumentação quanto à denúncia espontânea feita em outro processo administrativo e que sequer fora intimada a se manifestar sobre o critério de cálculo ou sobre os valores devidos.

Ora, é exatamente isto que está fazendo agora.

Tanto o crédito como a compensação apresentada pela empresa fora analisada e em 27/05/2008, por meio da intimação ... a empresa teve ciência do deferimento integral de seu crédito e de sua insuficiência para liquidar os débitos pretendidos, reportando-se o despacho a seus anexos (documentos citados), e tendo a contribuinte vistas destes documentos, inclusive dos demonstrativos da compensação. Conclui-se, assim, que a empresa teve condições de inferir o motivo de a homologação da compensação ter sido apenas parcial.

A empresa apresentou manifestação de inconformidade contra a não homologação de suas compensações, alegando tudo que achou de direito, invocando inclusive a denúncia espontânea e esta manifestação está sendo analisada por esta autoridade no presente julgamento, respeitando a legislação de regência e o devido trâmite processual e, portanto, não vejo qualquer cerceamento de seu direito de defesa.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade e passo ao exame do mérito.

MÉRITO

O débito fora recolhido/compensado em atraso e manifestante entende que a multa de mora não deva ser aplicada, em virtude de denúncia espontânea, a que alude o CTN, artigo 138. Cinge-se a controvérsia a esse ponto.

Assim, é curial reproduzir o comando normativo em comentário (CTN, artigo 138)ipsis literis:

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 depender de apuração.

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

É de clareza hialina que a responsabilidade do sujeito passivo pela infração é excluída pela denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Ora, verificada a hipótese de incidência tributária no plano fenomênico (fato gerador – ato lícito tributário), nasce a obrigação tributária principal jungida ao fato gerador específico. O inadimplemento no prazo legal de vencimento da prestação pecuniária vinculada à obrigação tributária principal constitui um ato ilícito tributário (infração) ao qual é cominada penalidade pecuniária ou multa de ofício, de jaez punitivo. Com a denúncia espontânea da ilicitude tributária o sujeito passivo é aliviado da sanção pecuniária punitiva.

No CTN, o art. 138 integra a Seção IV (Responsabilidade por infrações) e guarda uma relação lógica com os dois artigos precedentes (136 e 137), que tratam das responsabilidades objetiva e pessoal ao agente. Insofismavelmente, tais dispositivos dizem respeito somente à multa punitiva, que tem como causa eficiente a infração à legislação tributária.

Nesse passo, deve-se registrar que o CTN, art. 161, estabelece que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo de imposição das penalidades cabíveis, sejam elas de natureza moratória ou de natureza penal.

A multa de mora representa uma sanção pela falta de pagamento do tributo no prazo devido e é, portanto, uma multa de natureza indenizatória, compensatória ou moratória, ao passo que a multa de ofício é multa de natureza penal, destinada a assegurar o cumprimento da legislação tributária pela forma intimidatória. A denúncia espontânea da infração pelo sujeito passivo exclui a sua responsabilidade por esta, com o que o Fisco fica impedido de impingir a multa de ofício por meio de lançamento de ofício, mas ela não tem o condão de extinguir a obrigação de pagar a multa moratória, a qual nasce no dia seguinte ao do vencimento da obrigação tributária principal.

Destarte, a afirmação de que a multa de mora no caso de pagamento após o prazo, e sob o manto da espontaneidade, é indevida, não encontra respaldo na doutrina, pois multa de mora não tem natureza de penalidade por infração à legislação tributária, não se confundindo, pois, com a multa de ofício, esta sim revestida de caráter punitivo.

Cabe consignar ainda, tautologicamente, que o art. 138 do CTN dispõe que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela infração, com o que o Fisco fica impedido de fazer o lançamento da multa de ofício (multa de natureza penal), mantendo-se, no entanto, a obrigação de pagar a multa moratória (multa de natureza indenizatória ou moratória, a qual, repita-se, já existia desde o dia seguinte ao do vencimento do cumprimento da obrigação tributária principal.

Cumpre lembrar que o Código Tributário Nacional é norma geral dirigida ao legislador ordinária, que em seu art. 97 dispõe que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades.

..

Em nosso ordenamento jurídico vigente, de há muito o legislador ordinária criou a chamada multa de mora, para coibir o descumprimento dos prazos legais para o pagamento de tributos. Se o mesmo ordenamento jurídico admitisse a exclusão dessa multa com o pagamento espontâneo fora de prazo, estaríamos diante de plena contradição.

A interpretação de que o art. 138 do CTN impede a aplicação da multa de mora retiraria toda a imperatividade da norma que fixa prazos para pagamento de tributos.

Nesse diapasão é o art. 74 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, in verbis:

*Art. 74. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda **que não forem pagos até a data de vencimento** ficarão sujeitos à **multa de mora** de vinte por cento e juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente (g. n.)*

Outros diplomas legais posteriores trataram do tema: Lei nº 8.218, ..., art. 3º; Lei nº 8,383, ..., art. 59; e Lei nº 9.430, ..., art. 61.

A multa de mora, como visto, é o instrumento criado pela lei ordinária para inibir o descumprimento de prazo para pagamento de tributos.

Assim, dispõe o vigente artigo .61 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 61. Os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, 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. (g.n.)

Logo, não se pode interpretar o art. 138 do CTN como hipótese de dispensa da multa moratória, já que tal sanção só é cabível, como regra, nos procedimentos espontâneos. Quando a Administração Tributária constata a infração de falta de pagamento, a multa cabível e a de lançamento de ofício (conforme expresso hoje no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996).

Além do mais, como já expandido alhures, o CTN prevê a possibilidade de criação da multa de mora, como se observa a seguir:

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 de penalidades cabíveis, e da aplicação de qualquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária (g.n.).

...

Em face do exposto, resta claro que o art. 138, que faz parte do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária) do CTN, referindo-se ao chamado arrependimento eficaz, só dispensa a penalidade pecuniária quando o pagamento do tributo desfaz a irregularidade.

Tratando-se de multa de mora, a irregularidade é o descumprimento do prazo, e esta não se desfaz com o pagamento extemporâneo. O que se desfaz, nesse caso, é a falta de pagamento, sujeita à multa de lançamento de ofício, que ficou de pronto afastada com a regularização, por força, aí sim, do comando normativo do citado art. 138 do Código Tributário Nacional e das disposições da legislação ordinária em matéria de penalidades.

...

Com efeito, a todo contribuinte que denunciar, de forma voluntária, uma infração à legislação tributária, é dado ver excluída sua responsabilidade tributária pela infração praticada, com o que terá afastada a aplicação das sanções acaso cabíveis, nos precisos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional. Isso, contudo, não autoriza a interpretação de que é indevido o pagamento da multa moratória exigida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, pois a multa de mora não tem natureza de penalidade por infração à legislação tributária, não se confundindo com a multa de ofício, esta sim revestida de caráter punitivo.

...

Com relação à PER/DCOMP ... transmitida em 08/12/2004, estava em vigor as alterações feitas Pela IN SRF nº 323, de 24/03/2003, qual seja:

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos sofrerão a incidência dos encargos moratórios na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

Conforme consta dos documentos acostados aos autos, os débitos são de períodos de apuração anteriores a dezembro de 2004, com vencimentos em agosto, setembro e outubro de 2004 e a empresa somente declarou sua compensação à RFB em 08/12/2004, e nesta data é que a compensação deve ser efetivada, sofrendo os débitos a incidência dos acréscimos legais, mesmo que o crédito tenha sido apurado em junho do mesmo ano.

....

Desta forma, em que pesem toda a argumentação apresentada, correto o procedimento adotado pela autoridade administrativa.

Assim, diante do exposto, voto por se indeferir a solicitação.

Não se conformando com a decisão, o contribuinte protocolizou recurso voluntário, insistindo na nulidade, por violação ao seu direito de defesa (como já argumentado na manifestação de inconformidade) e, no mérito, pede a configuração da denúncia espontânea, para o fim de ser afastada a multa imposta sobre o débito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fábio Luiz Nogueira

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos na lei e deve ser conhecido.

De início é importante esclarecer que no presente processo não há qualquer questionamento da Fazenda Nacional quanto ao crédito, que foi reconhecido.

Já quanto ao seu pedido, o Recorrente reconhece à fl. 368 que “... por equívoco na interpretação das normas que regem o procedimento da compensação, deixou de enviar, na data de vencimento, as Declarações de Compensação relativas aos valores então compensados, conforme dispõe a Instrução Normativa nº 210/2002.”, e, que “para regularizar a ocorrência apontada, a ora Recorrente encaminhou, em 08/12/2004, à Delegacia da Receita Federal, por via eletrônica, as devidas Declarações de Compensação, informando os débitos compensados, sem os acréscimos moratórios, **tendo em vista a denúncia espontânea dos débitos**” (destaques acrescidos).

E esclarece, ainda, que, “posteriormente, ... informou à d. autoridade fiscal sobre as compensações realizadas de forma espontânea e antes de qualquer procedimento de fiscalização, conforme se constata da anexa petição protocolizada em 15/12/2004”.

Em relação à denúncia espontânea, primeiramente insiste na nulidade, posto que a “Fiscalização sequer apreciou a denúncia espontânea apresentada pela Recorrente, relativa à compensação dos débitos aqui tratados, originária do processo administrativo ...”.

Quanto à preliminar, entendo não assistir razão à Recorrente.

Como mencionado pela decisão recorrida, houve, sim, oportunidade para o Contribuinte se manifestar sobre os valores e sobre a imputação da multa de mora, e, isto se deu, exatamente, com a apresentação da manifestação de inconformidade. Nenhum prejuízo para a defesa, portanto. Já a denúncia espontânea foi, a seguir, examinada pela decisão recorrida, mesmo que não com os efeitos pretendidos pelo Recorrente..

Em relação ao mérito, deve ser verificado se a compensação (que equivale ao pagamento, no entendimento deste Relator), foi anterior ou concomitante à eventual retificação de DCTF, ou, caso não tenha ocorrido retificação, se os débitos compensados constavam ou não da DCTF, para que se constate se a manifestação apresentada pelo contribuinte (fls. 348 e seguintes) pode ser considerada denúncia espontânea.

Com efeito, o artigo 156 do Código Tributário Nacional é claro ao elencar as hipóteses de extinção do crédito tributário:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

Portanto, é facultado ao contribuinte extinguir o crédito tributário através das duas modalidades. Somente na hipótese de não vir a ser homologada a compensação – o que não é o caso dos autos - é que não terá ocorrido o recolhimento do débito.

Faço essas considerações diante do disposto no artigo art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que determina sejam seguidas pelo CARF as decisões proferidas pelo STJ submetidas à sistemática dos recursos repetitivos.

E Já existem decisões do C. STJ sobre a matéria, a exemplo do RESP 149022, onde reconheceu-se que a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá antes ou concomitantemente..

Especificamente reconhecendo e equiparando a compensação ao pagamento, para fins de denúncia espontânea, assim também vem se posicionando o C. STJ, conforme julgados a seguir:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.

1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.

2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.

3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1136372 / RS AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0075939-9 – 1ª Turma - Relator Ministro HAMILTON CARVALHIDO – Data do Julgamento 04/05/2010)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DEFERIMENTO DE RESTITUIÇÃO. JULGAMENTO EXTRA PETITA INEXISTÊNCIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CARACTERIZAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO NÃO DECLARADO MAS PAGO. PREENCHIMENTO DOS DEMAIS REQUISITOS DO ART. 138 DO CTN. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (AgRg no REsp 1046285 / MG AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2008/0075083-5 – 1ª Turma – Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI – Data do Julgamento 08/09/2009)

No caso, compulsando os autos, verifica-se que a existência dos débitos (ano-calendário 2004) só foi comunicada à Receita Federal em dezembro de 2004, seja através da petição de fls. 348 e seguintes, seja através da própria Declaração de Compensação, que deu origem ao presente processo.

Portanto, parece não haver dúvidas de que o débito não havia sido informado anteriormente em DCTF.

Feitas estas considerações, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar provimento ao recurso para afastar a multa de mora.

(Assinado Digitalmente)

Fábio Luiz Nogueira

Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Taveira e Silva – redator designado

Reporto-me ao relatório e voto de lavra do ilustre Conselheiro Fábio Luiz Nogueira, de quem ousou divergir da tese que sustenta em relação à questão da denúncia espontânea, no sentido de que não caberia distinção entre as modalidades de extinção do crédito tributário, de modo a estender à compensação o benefício da denúncia espontânea.

Conforme dispõe o art. 138 do CTN, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. A recorrente alega haver cumprido a exigência imposta referente ao pagamento do tributo devido, o qual teria se dado pela compensação, forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, II do CTN.

Observe-se que o art. 156 do CTN lista onze modalidades de extinção do crédito tributário. Todavia, em se tratando de denúncia espontânea, o legislador elegeu tão somente o pagamento como forma de excluir a responsabilidade da infração.

Portanto, vez a compensação não se confunde com pagamento, a forma adotada pela interessada não se subsume àquela prevista na legislação tributária, inexistindo a denúncia espontânea, razão pela qual **nega-se provimento** ao recurso voluntário.

Mauricio Taveira e Silva

CÓPIA