



Processo nº : 10880.029840/97-09
Recurso n.º : 101-120.708
Matéria : IRPJ E CSLL – ANO DE 1994
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : BANCO NOROESTE S/A (ATUAL BANCO SANTANDER)
Sessão de : 18 DE JUNHO DE 2.002
Acórdão nº : CSRF/01-03.969

INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL: PERDA DA ESPONTANEIDADE

- Quando o ato de ofício – em auditoria para verificar compensações realizadas, a fiscalização solicita todas as declarações e respectivos DARF de recolhimento, exclui a denúncia espontânea em relação aos tributos e contribuições declarados e não pagos até a data da ciência do referido ato.

INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 47 DA LEI Nº 9.430/96 FRENTE AO ART. 138 DO CTN - Denúncia Espontânea – Inaplicabilidade. É devida a multa de ofício isolada prevista no inciso II do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, quando o contribuinte submetido à ação fiscal pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, o tributo já lançado ou declarado, sem o pagamento da multa de mora prevista no artigo 47 da referida lei, não se aplicando o instituto da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

Improcede o lançamento do tributo ou contribuição, bem como da multa proporcional prevista no artigo 44 inciso I da lei nº 9.430/96, em relação ao tributo já declarado e pago, depois do termo de início, mas até o vigésimo dia subsequente ao início da fiscalização sob o manto do artigo 47 referida lei. A falta do pagamento da multa de mora implica no lançamento da multa isolada e não na proporcional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos REJEITAR a preliminar suscitada, e, no mérito por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Verinaldo Henrique da Silva e Maria Amélia Fraga Ferreira (Suplente Convocada) e Mário Junqueira Franco Júnior que davam provimento parcial para manter a multa, e, os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber, Victor Luis de Salles Freire e Manoel Antonio Gadelha Dias que

votavam com o relator pelas conclusões. O Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior fará
Declaração de voto.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSE CLOVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 SET 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CELSO ALVES FEITOSA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e NATANAEL MARTINS (Suplente Convocado).

Processo nº : 10880.029840/97-09
Acórdão nº : CSRF/01-03.969

Recurso nº : 101-120.708
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de recurso do Procurador da Fazenda Nacional contra a decisão contida no acórdão nº 101-93.501, que com base no artigo 138 do CTN julgou insubsistentes os lançamentos contendo exigências de IRPJ e CSLL já pagas pelo contribuinte sob a égide da espontaneidade..

Antes de adentrar às razões trazidas pelo PFN em seu recurso, para compreensão da lide, faço uma síntese dos fatos.

Em 09 de junho de 1996 a fiscalização deu início aos trabalhos determinados pela FM nº 96.01340-0, indicando como períodos fiscalizados os anos de 1991 a 1994 e nesse ato pede o demonstrativo analítico mensal da base de cálculo da Provisão para Devedores duvidosos - PDD, referente ao ano de 1994, doc. Fls. 02.

Em 06 de dezembro de 1996, lavra Termo de Prosseguimento de Ação Fiscal, indicando a FM 96.01340-0, doc. fl. 03.

Em 17 de junho de 1997, lavra Termo de Intimação, dando conta do prosseguimento dos trabalhos e indica a FM 96.01340-0, doc. fl. 04.

Em 27 de agosto de 1997, lavra Termo de Prosseguimento de Ação Fiscal (fl. 05) e indica a FM 96.01240-0, como origem dos trabalhos. O termo tem três parágrafos. No primeiro, dá notícia do prosseguimento dos trabalhos de fiscalização e intima a contribuinte a apresentar, no prazo de vinte dias, demonstração dos tributos que foram objeto de compensação com os créditos acumulados do FINSOCIAL, excedente à alíquota de meio por cento. No segundo parágrafo, escreve: verbis:

“Acrescente-se que em atendimento ao artigo 47 da Lei nº 9.430/96, no final do referido prazo, deverá o mesmo colocar à disposição desta fiscalização, relativamente a todos os tributos e contribuições de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, as DCTF e os respectivos DARF de pagamento.”

Em 16 de setembro de 1997, a empresa realizou os recolhimentos de IRPJ e CSLL, constantes dos DARF de fls. 44 a 50, relativos aos períodos de apuração de maio e julho a setembro de 1994, com juros de mora, sem multa.

Em 17 de setembro de 1997, a empresa foi autuada e intimada a recolher o IRPJ e CSLL, com multa de ofício e juros, relativos aos mesmos períodos, ou seja maio e julho a setembro de 1994. No momento da ciência fez a autuada constar no corpo do próprio auto de infração de fl. 36:

“Exercendo a faculdade concedida pela disposição contida no artigo 47 da Lei nº 9.430, de 27/12/96, foi efetuado o recolhimento do IRPJ a que se refere o presente auto de infração, dentro do prazo legal de 20 dias, acrescido dos juros de mora correspondentes. Nos termos do artigo 138 do CTN, foi desconsiderada a incidência de multa de mora.” Do auto de infração referente à CSLL, fl. 41, fez a mesma observação.

O PFN argumenta em seu recurso em síntese.

O disposto na Lei nº 9.430/96 é aplicável em lugar do art. 138 do CTN. Caso não fosse a norma padeceria de inconstitucionalidade, que não pode ser declarada em julgamento administrativo. Transcreve o art. 44 da Lei nº 9.430, para concluir que a lei não deixa dúvidas quanto à necessidade da exigência da multa se o tributo for pago após o vencimento do prazo.

Que no caso de conflito entre o art. 44 da Lei nº 9.430/96 e o art. 138 da Lei nº 5.172/66, CTN, deve prevalecer o da lei nova a teor das regras de interpretação e aplicação das normas contidas no art. 2º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro, pois se trata de norma sobre dispensa de pagamento de multa de mora que não necessitam, a toda evidência, de ser veiculadas por Lei Complementar. A CF de 1988 permite tanto a legislação

complementar, quanto à legislação ordinária, emitir disposições sobre esse assunto, sem qualquer distinção.

Cita doutrina para em seguida afirmar que “ o art. 138 do CTN não deixa de ser uma “norma geral”, aqui em sentido amplo, que pode ser aplicável por qualquer ente político sem que represente um óbice à sua competência legislativa. Porém, não há nada que impeça ao ente político, com base no mesmo art. 138 do CTN, condicionar a exclusão da responsabilidade por infrações ao pagamento da multa de mora.

Afirma que caso contrário, que a CF de 1988 teria atribuído somente à lei complementar a competência para estatuir sobre a dispensa de responsabilidade por infrações, dispensa esta que abrangeria o pagamento da multa de mora, é forçoso concluir que o art. 44 da Lei nº 9.430/96, consoante o r. entendimento da e. Câmara a quo, haveria usurpado dessa competência. Assim, ao regular matéria reservada à “norma geral de direito tributário”, o art. 44 da Lei 9.430/96 estaria em contrariedade com a Constituição Federal de 1988.

O art. 138 do CTN exclui é a responsabilidade pela prática do crime tributário e, não dispensa o pagamento de multa de mora eis que aplicado apenas à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. O dispositivo sobre o qual os contribuintes assentam o seu pedido diz respeito com a responsabilidade por infrações à legislação tributária e nada, absolutamente nada, tem a ver com parcelamento de débitos ou mora.

Afirma que mesmo que o recorrente tenha feito a confissão espontânea, como a lei exige, o tributo e a mora (no caso apenas a mora) são devidos. Cita obra de Hiromi Higuchi sobre o assunto.

Conclui dizendo que não cabe aos Conselhos declarar a inconstitucionalidade de dispositivo, legal.



Pede o provimento do recurso.

Instada, a autuada apresentou contra razões ao recurso do PFN onde argumenta, em epítome, o seguinte.

PRELIMINARMENTE:

Ausência de identificação da divergência.

Ausência de pré-questionamento, pois em nenhum momento intaurou-se debate sobre a aplicabilidade, ao caso dos autos, do artigo 44 – I, da Lei nº 9.430/96.

MÉRITO:

- a) Existe perfeita compatibilidade entre o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 e o art. 138 do CTN,
- b) O tema obrigação tributária, é matéria de lei complementar, que compõe o rol das normas gerais de direito tributário, logo de acordo com o artigo 146-III da CF, a lei 9.430/96 como lei ordinária não poderia modificar norma geral de direito tributário contida no CTN.
- c) A CSRF pode decretar a supremacia do art. 138 do CTN sobre o art. 44 da Lei nº 9.430/96 pois a aplicação do princípio da hierarquia das leis é uma das mais básicas normas de interpretação, que nem sequer precisaria vir prevista na Constituição Federal. Tal interpretação deve ser aplicada por todos os Poderes, mormente o Executivo que está expressamente jungido ao princípio da legalidade, nos termos do que dispõe o art. 37 da CF.

Requer que seja negado o seguimento ao recurso, ou que seja improvido; na remota possibilidade de provimento, solicita a remessa dos autos à Câmara de origem para análise dos demais fundamentos apresentados no recurso ordinário.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo, teve o seu seguimento deferido pelo Presidente da Câmara recorrida.

O contribuinte levanta duas preliminares que impediria o conhecimento do recurso do PFN.

- a) Afirma o contra-arrazoante que o PFN contrariou o inciso I do artigo 5º do Regimento Interno da CSRF, ao não demonstrar a divergência.

Não assiste razão ao contribuinte, pois o referido dispositivo que trata de recurso especial privativo do PFN, exige que este aponte contrariedade à lei ou à evidência da prova, e não que demonstre divergência. O PFN argumentou que a decisão contrariou o artigo 44-I da Lei nº 9.430/96.

- b) Argumenta que quanto à multa do artigo 44-I da Lei nº 9.430/96, não se instaurou o debate.

Mais uma vez engana-se o contra-arrazoante, pois foi exatamente com base na legislação citada que o autuante assentou a aplicação da penalidade relativa à multa proporcional, logo a questão está posta em debate desde o início. Aliás o contribuinte ao alegar denúncia espontânea, com base no artigo 138 do CTN, tendo recolhido o tributo e os juros, se refere exatamente à não exigência da multa de ofício visto ter sido a única penalidade lançada.

Assim rejeito a preliminar de não conhecimento do recurso levantada pela

 empresa.

MÉRITO

Antes de adentrarmos ao mérito propriamente dito, como a lide diz respeito a ocorrência ou não de denúncia espontânea e considerando que para o deslinde da questão se faz necessário conhecer os fatos, pois a existência ou não de procedimento de ofício no momento do recolhimento é que pode definir se houve ou não a referida denúncia espontânea.

DOS FATOS

Em 09 de setembro de 1996, com o mandato contido na FM 96.01340-0, a fiscalização iniciou os trabalhos de auditoria na empresa conforme termo de folha 02, onde coloca sob procedimento de ofício os anos calendário de 1991 a 1994. No parágrafo 4º solicita demonstrativo analítico mensal da base de cálculo da Provisão para Devedores Duvidosos, PDD, referente ao ano calendário de 1994.

Em 06 de dezembro de 1996, através do termo de fl. 03 deu ciência do prosseguimento dos trabalhos de auditoria indicando como mandato a FM 96.01340-0.

Em 17 de junho de 1997, através do Termo de Intimação de fl. 04, deu prosseguimento à auditoria indicando como mandato a FM 96.01340-0.

Em 27 de agosto de 1997, através do termo de folha 05, deu prosseguimento à auditoria, indicando como mandato a FM 96.01340-0. Nesse termo a fiscalização intima a empresa a demonstrar os tributos que foram objeto de compensação com créditos acumulados do FINSOCIAL, excedente à alíquota de meio por cento. Dessa intimação, no segundo parágrafo o auditor diz:

“Acrescente-se que em atendimento ao artigo 47 da Lei nº 9.430/96, no final do referido prazo, deverá o mesmo colocar à disposição desta fiscalização, relativamente a todos os tributos e contribuições de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, as DCTF e os respectivos DARF de pagamento.”

Em 16 de setembro de 1997, dentro dos vinte dias seguintes à intimação, o contribuinte recolheu os valores constantes dos DARF de folhas 44 a 50, a título de IRPJ e CSLL referente aos meses de maio e agosto a dezembro de 1994, com juros de mora e sem multa.

Em 17 de setembro de 1997, um dia depois dos recolhimentos, a fiscalização deu ciência ao contribuinte dos autos de infração de folhas 36 e 41, onde está formalizada a exigência de IRPJ e CSLL referente aos meses de maio e julho a dezembro de 1994, com juros e multa de ofício. De acordo com o Termo de Verificação de folhas 23 a 26, a infração que originou a lavratura do auto foram os excessos de valores lançados como despesa a título de Provisão para Devedores Duvidosos.

No corpo do auto de infração, fl. 36, o contribuinte declarou o seguinte:

“Exercendo a faculdade concedida pela disposição contida no artigo 47 da Lei nº 9.430/96, foi efetuado o recolhimento do IRPJ a que se refere o presente auto de infração dentro do prazo legal de 20 dias, acrescido dos juros de mora correspondentes. Nos termos do disposto no artigo 138 do CTN, foi desconsiderada a incidência da multa de mora.” No auto de infração referente à CSLL fez a mesma observação.

A câmara recorrida deu provimento ao recurso entendendo que houve denúncia espontânea em relação aos tributos objeto de lançamento neste autos.

Discordo dessa tese assentado nos seguintes argumentos.

Sabemos que a auditoria é um procedimento fiscal que visa a verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes. A auditoria pode ser total ou parcial, em relação aos períodos e às matérias a serem auditadas. Pode haver uma auditoria completa em relação a determinado tributo ou a todos tributos em determinado período. Pode haver auditoria para verificar, custos, despesas, incentivos, etc. Existe também a auditoria de arrecadação ou auditoria para se verificar, a partir dos montantes já apurados nos livros fiscais, sem a crítica em relação aos lançamentos e documentos, frente ao declarado e recolhido.

Até a unificação das carreiras CAF/ FTF, a auditoria de arrecadação era realizada pelos Controladores de Arrecadação Federal em procedimento interno.

Com a unificação das carreiras esse procedimento passou a ser realizado pela fiscalização externa, que em determinado período se denominou – Cobrança Administrativa Domiciliar – CAD.

Pois bem, embora a fiscalização tenha denominado o termo de fl. 05, cuja ciência se deu em 27.08.97, de TERMO DE PROSSEGUIMENTO DE AÇÃO FISCAL, na realidade como não se deu dentro de sessenta dias contados do termo anterior fl. 04 datado de 17.06.97, nos termos do § 2º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, não houve prosseguimento, mas início de novo trabalho, visto que o contribuinte readquirira a espontaneidade no interregno entre os sexagésimo dia e o novo termo. Assim pode-se dizer que o contribuinte somente estaria sob fiscalização em relação ao que consta do termo de folha 05.

Conforme já mencionado a fiscalização pretendeu através do termo de folha 05 uma auditoria parcial em relação a dois itens: 1. A verificação de dos tributos compensados com os créditos acumulados de FINSOCIAL; 2. Auditoria de arrecadação, verificando o batimento DCTF X DARF relativos a todos os tributos e contribuições. Entendo que tal auditoria pretendeu verificar o recolhimento de todos os tributos e contribuições relativos ao quinquênio, excluindo assim a espontaneidade em relação ao recolhimento de tributos e contribuições, lançados ou declarados mencionados no artigo 47 da Lei nº 9.430/96.

O fiscal no corpo do termo de fl. 05, menciona o artigo 47 da Lei 9.430/96, possibilitando ao contribuinte, apesar de estar sob procedimento de fiscalização em relação aos pagamentos dos tributos lançados ou declarados, a utilização do benefício da multa de mora, sabidamente menos gravosa no lugar da multa de ofício, que seria a aplicada antes da edição da referida norma.

 Discute-se muito no âmbito dos Conselhos de Contribuintes a questão da denúncia espontânea, artigo 138 do CTN, frente à multa isolada prevista no caso de

recolhimento após o vencimento do prazo, previstos no artigo 44 § 1º, inciso I da Lei nº 9.430/96.

Como disse, a questão tem sido muito discutida no âmbito dos Conselhos, recebendo diversas interpretações, porém na interpretação que faço, o legislador agiu bem, não havendo inconstitucionalidade e nem contrariedade em relação ao CTN.

Para iniciar a decisão nada melhor que a transcrição da legislação envolvida.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

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.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à 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 declaradas, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

Em resumo o recursante assegura que o art. 138 do CTN tem aplicação na área penal, que não dispensa o recolhimento da multa de mora e que esta, uma vez não recolhida, dá ensejo à aplicação da multa de ofício.

Não é essa a melhor interpretação da matéria, com efeito a legislação superveniente ao CTN, especialmente a nº 9.430/96 não choca com a referida Lei Complementar, pelo contrário, veio alargar o horizonte do procedimento espontâneo em matéria de penalidade.

É certo que a interpretação de que o artigo 138 regularia tão somente a área penal, ou que é aplicada somente a terceiros ou ainda que não dispensa a multa de mora não é verdadeira.

O artigo 138 do CTN está inserido dentro do capítulo V que tem as

 seguintes seções:

Processo nº : 10880.029840/97-09
Acórdão nº : CSRF/01-03.969

I - Disposição geral.

II - Responsabilidade de sucessores.

III - Responsabilidade de terceiros.

e

IV - Responsabilidade por infrações.

Ora a interpretação de que o dispositivo do artigo 138 aplicaria somente a terceiros não procede, se assim fosse, ou estaria nele expressamente inserida tal regra, caso contrário, como foi redigido o artigo, aplica-se a todo sujeito passivo quer esteja na condição de contribuinte ou responsável.

Se por outro lado a regra do artigo 138 tivesse aplicação apenas na área penal, primeiro não estaria inserida no Código Tributário Nacional e sim no Código Penal, segundo haveria então uma outra seção para falar da responsabilidade por infrações do ponto de vista tributário, sob pena de termos que admitir não estar tal matéria regulada no CTN.

Também absurda a tese de que o artigo 138 do CTN não afastaria a multa de mora, quando o contribuinte cumpre todos os requisitos nele previstos, o legislador falou expressamente quanto a um dos acréscimos legais que são os juros de mora e deixou de lado a punibilidade com multa, logo não pode complementar, ou inserir no texto aquilo que o legislador não quis.

Ao contrário do que entende o recorrente, a correta interpretação dos dispositivos contidos na Lei nº 9.430/96, que regulam as multas, não conduz à alegada fundamentação em suposta inconstitucionalidade como veremos abaixo.

É certo que a Lei nº 9.430/96 inaugurou nova fase em matéria de penalidade tributária, eis que até sua edição tínhamos as multas proporcionais, isto é aquelas que eram calculadas com base no tributo e exigidas somente quando o principal fosse também exigível e, as multas pelo não cumprimento de obrigações acessórias. Com a sanção da referida lei criou-

Processo nº : 10880.029840/97-09
Acórdão nº : CSRF/01-03.969

se a possibilidade da exigência de multas punitivas que são calculadas com base no tributo, ainda que já pago ou que mesmo em data futura não fosse devido mas que em determinado momento pretérito fora devido e não recolhido.

Para chegarmos a análise correta da Lei nº 9.430/96, quanto à hipótese da exigência da multa de ofício isolada, prevista no artigo 44, temos que partir do artigo 47.

O artigo 47 possibilitou ao contribuinte em atraso pagar até o vigésimo dia subsequente à data do recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, com acréscimos legais aplicáveis ao procedimento espontâneo.

Se o contribuinte, pagar o tributo ou contribuição, dentro do prazo previsto no referido artigo 47 sem a multa de mora, estará sujeito à aplicação da multa de ofício isolada prevista no inciso I do § 1º do art. 44.

Assim temos:

Se o contribuinte pagar o tributo ou contribuição antes de qualquer procedimento de ofício, o fará apenas com os juros de mora previstos no artigo 138 do CTN.

Se o contribuinte não pagar o tributo até a ciência do termo de início de fiscalização, perderá a espontaneidade porém, como lhe faculta o artigo 47, poderá pagá-lo com multa e juros de mora dentro de vinte dias, ou seja está sendo apenado por não ter agido espontaneamente.

Se o sujeito passivo não pagar o tributo estará sujeito ao lançamento com acréscimos previstos para o procedimento de ofício. Se recolher apenas o tributo e os juros de mora, estará sujeito à multa de ofício nos termos do artigo 44.

Interpretação diversa levaria a uma ruptura em termos de hierarquia da legislação, eis que teríamos que admitir a revogação do artigo 138 do CTN, lei complementar,

por uma lei ordinária 9.430/96, isto o legislador não quis e não o fez.

Se admitíssemos apenas por hipótese a aplicação isolada do artigo 44, teríamos a situação absurda na qual o contribuinte que pagou o tributo a destempo com juros de mora, antes do início do procedimento de ofício estaria sujeito à multa de 75%, enquanto que aquele que nada recolhera, poderia fazê-lo com multa de procedimento de espontâneo, limitada a 20%. Levando tal absurda tese ao Direito Penal, teríamos a aplicação de pena superior a quem praticou um crime de lesão corporal em relação àquele que cometeu homicídio.

Não devem as normas repressivas tributárias prescindir da proibição da analogia prejudicial ao contribuinte, se tal não ocorrer será ferido o princípio da legalidade que dever sempre imperar com relação a tributos. Exceto nos casos em que a legislação expressamente o proíba, é possível a aplicação da analogia, desde que se implante para benefício do contribuinte, uma vez que não violenta o princípio da legalidade pois, os direitos sociais e naturais do indivíduo não são aviltados quando a analogia se vê aplicada a favor deste mesmo indivíduo.

A aplicação isolada da multa de ofício, para o contribuinte que, mesmo a destempo, mas antes de qualquer procedimento de ofício recolheu o tributo e o acréscimo legal previsto no artigo 138 do CTN, fere o referido artigo e ainda o artigo 150 inciso II da Constituição Federal que veda o tratamento desigual para contribuintes que se encontrem em situação equivalente, por maior razão o estaria ferindo eis que aquele que se encontra em melhor condição estaria sendo punido com maior pena.

O Conselheiro Natanael Martins em brilhante voto proferido no Acórdão 107-06.112 de 08.12.2.000, interpretando a matéria de penalidade contida na Lei nº 9.430/96, artigos 44 e 47, assim se expressou:

"A Segunda Câmara, em pelo menos dois julgados, Acórdãos 102-44.112 e 102-44.115, fundamentando em princípios da Constituição Federal, especialmente o da Isonomia, e nos artigos 112 e 138 do CTN, deu provimento aos recursos dos contribuintes.

Já a Quinta Câmara, no Acórdão 105- 12.986, sob o argumento de que a aplicação da multa simplesmente isolada a tributo e encargos já recolhidos implicaria em exigência absolutamente superior à que a denominada regra de imputação (largamente utilizada pela Receita Federal) apurava, também deu provimento ao recurso do contribuinte.

Apesar de na essência não discordar desses julgados, penso que a malsinada regra de cobrança isolada da multa de lançamento de ofício em um caso específico, criado pela própria lei 9430/96, pode prevalecer, não porem no presente caso, como demonstraremos.

Com efeito, dispõe o artigo 44 da Lei 9430/96:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata....”

Por outro lado, a mesma lei 9430/96, em sua seção VI, denominada “Aplicação de Acréscimos de Procedimento Espontâneo”, em sua primitiva redação estabeleceu:

“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 do recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já lançados ou declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”

*Posteriormente, o legislador, certo de que a menção a **tributos lançados** levaria o intérprete e aplicador do direito a postular a exclusão da multa de ofício proposta em autos de infração que, como é cediço, é uma das espécies de lançamento, na Lei 9532/97,*

*§ art. 70, II, deu nova redação ao referido art. 47, excluindo a expressão “**tributos ou***

contribuições já lançados ou declarados” por “tributos e contribuições já declarados”, mantendo no mais a sua primitiva redação.

Ora, tal procedimento espontâneo de aplicação de acréscimos, pode-se afirmar, é um novel instituto, que podemos rotular como “instituto da graça”, criado por lei ordinária que em nada se confunde com o instituto da denúncia espontânea, concebida no Código Tributária Nacional como norma geral de direito tributário, veiculada pelo legislador pela via de lei complementar e, conseqüentemente, somente por esta mesma via passível de alteração.

Assim, hoje, no plano da legislação complementar, subsiste o instituto da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, que pressupõe, na conduta do contribuinte de regularizar eventual infração que cometera, a absoluta espontaneidade, que é suprimida por qualquer ato de fiscalização; no plano da legislação ordinária criou-se o que rotulamos de “instituto da graça” que, com cunho nitidamente arrecadatório, mesmo já se tendo iniciada a fiscalização, nos vinte dias de seu início, possibilitou ao contribuinte o recolhimento de tributo “com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”

Mas, justamente porque não se trata de recolhimento feito pela via da denúncia espontânea de que trata o CTN (esta, sim, tendo o condão de exonerar o contribuinte da aplicação de qualquer penalidade, como disserta a doutrina praticamente unânime sobre o tema com respaldo do Superior Tribunal de Justiça, órgão de última instância do Poder Judiciário a falar sobre a matéria, que em jurisprudência mansa e pacífica vem afastando a sua aplicação), no específico caso de recolhimento feito no denominado período da graça é cabível a aplicação da multa moratória, que se não recolhida aí sim justificaria a aplicação da multa de ofício isolada de que trata o referido

§ art. 44 da lei 9430/96.

Nem se diga, ao argumento de que tributo declarado pressuporia tributo formalmente consignado em DCT's ou documentos da espécie, que interpretação desse jaez não seria admissível, porque neste caso então a norma em questão não teria nenhuma utilidade, dado que, mesmo antes de sua criação, era pacífico o entendimento de que nesses casos era incabível a aplicação de penalidade, sendo certo ainda de que documento de confissão de dívida entregue pelo contribuinte era (e ainda é) o bastante para sua execução. Na verdade, não há na legislação tributária norma que defina o que se trata por tributo declarado, sendo lícito, pois, concluir que como tal se considera não apenas aquele formalmente consignado em documentos fiscais ensejadores de confissão de dívidas (DCT's etc.), como também tributos recolhidos aos cofres públicos independentemente de anterior e formal declaração, visto que o próprio ato de recolhimento, à evidência, consigna uma declaração. Interpretação diversa conduziria ao afastamento puro e simples da regra estipulada na lei 9430/96, porquanto esta seria então ofensiva a comezinhos princípios constitucionais (especialmente o da isonomia), ao instituto da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN e, ainda, à iterativa jurisprudência do STJ, reiterada em dezenas e dezenas de decisões proferidas após o advento da aludida lei."

Nos termos da tese desenvolvida pelo Conselheiro Natanael Martins, a qual me filio, estando o contribuinte em procedimento de fiscalização de arrecadação, conforme já dissemos a partir de 27 de agosto de 1997, poderia como fez utilizar a faculdade prevista no artigo 47 da Lei nº 9.430/96, porém deveria recolher todos os acréscimos legais, juros e multa de mora.

Ao fazer o recolhimento, no período previsto no art. 47 supra mencionado, somente dos tributos e juros de mora, estaria o contribuinte sujeito, como desenvolvido na tese, à multa de ofício de ofício isolada, prevista no inciso I do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, porém não foi esta a penalidade lançada.

Embora o DRJ, no intuito de manter a exação tenha dito em sua decisão de folha 74 que: " Como não há nada que indique que o IRPJ e a CSL já estavam declarados antes do início da ação fiscal", do auto de infração fl. 37 consta: *FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA DECLARADO*.

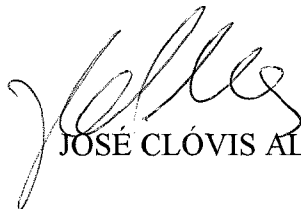
Os lançamentos não podem ser mantidos, pois são realmente insubsistentes conforme constou do acórdão recorrido, não em razão da espontaneidade que motivou o provimento, pois como já ficou patente, em relação aos tributos declarados não havia espontaneidade, mas porque o lançamento fora equivocado, no momento de sua realização, senão vejamos.

O contribuinte efetivamente recolheu os tributos em 16 de setembro de 1997, o auto de infração só foi lavrado em 17 de setembro, quando os tributos nele lançados já havia sido recolhidos bem como os juros de mora, logo tais exações não poderiam ser objeto de lançamento, mas tão somente a multa isolada como já discurremos.

O fato gerador da penalidade aplicada foi a falta de pagamento, multa proporcional, visto que fora enquadrada tão somente no artigo 44-I da Lei nº 9.430/96, fls. 34 e 39, o que na data do lançamento, 17.09.97, era inaplicável, visto que os tributos foram recolhidos no dia anterior, 16.09.97. E nem se diga que a multa é a mesma que deveria ser aplicada, pois embora o valor pudesse ser igual, é certo que o fato gerador seria diferente, bem como o enquadramento legal.

Assim, rejeito a preliminar de inadmissibilidade levantada pelo contribuinte, conheço do recurso apresentado pelo PFN, e no mérito voto para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões - DF, em 18 de junho de 2002.


JOSÉ CLÓVIS ALVES

Processo nº. : 10880.029840/97-09
Acórdão nº. : 01-03.969

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR:

Peço vênia ao Conselheiro Relator para discordar da decisão alcançada.

Do que pude depreender do relato e dos debates, trata-se de fiscalização anteriormente iniciada, na qual transcorreu período superior a 60 dias sem ato de continuação por parte do Fisco. Assim mesmo, a autuada não recolheu, no período em que teria readquirido a espontaneidade, as parcelas devidas de IRPJ, decorrentes de utilização de provisão para devedores duvidosos em montante superior ao permitido.

Não obstante, quando de novo termo, dando continuidade à fiscalização, requereu-se comprovação de parcelas de compensação de Finsocial, bem como, ainda que indevidamente, a nosso ver, solicitou-se a apresentação das DCTFs para fins do disposto no artigo 47 da Lei 9.430/96.

O voto do Relator, acolhido pela maioria desta colenda Câmara Superior, em assentada de sua Primeira Turma, é no sentido de que, tendo o contribuinte se utilizado do prazo de 20 dias para recolhimento das parcelas de IRPJ, devidas em função do excesso de provisão para devedores duvidosos, a multa a ser aplicada seria a do inciso I do artigo 44 da mesma Lei 9.430/96, ou seja, a multa isolada. Não tendo sido este o fundamento da exigência da multa, cancelou-se esta, superando-se o entendimento da colenda Primeira Câmara de que se trataria de denúncia espontânea.

Processo nº. : 10880.029840/97-09
Acórdão nº. : 01-03.969

Ponto fundamental no voto do ilustre Relator é o de que o recolhimento realizado estaria protegido pelo artigo 47 da Lei 9.430/96, que se transcreve:

“Art. 47 – A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o 20º dia subsequente à data de recebimento do termo de início da 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.”

Decorre da leitura do dispositivo supracitado que o recolhimento realizado pela autuada não estava albergado pelo artigo 47 da Lei 9.430/96, por dois motivos, pelo menos:

1- o artigo 47 da Lei 9.430/96 só se aplica a valores declarados, o que não ocorreu com parcelas devidas por utilização a maior de provisão para devedores duvidosos;

2- além disso, não se tratava de nova fiscalização, pois o termo de início, data de contagem do prazo de 20 dias, é datado quando do começo da ação fiscal, sendo o novo termo mero ato de continuação da mesma ação fiscal, não ensejando nova concessão de vinte dias para pagamentos de tributos declarados.

Assim, o que de fato ocorreu foi um recolhimento de tributos, não anteriormente declarados, durante um procedimento fiscal e sem qualquer espontaneidade.

Dessa forma, o lançamento está correto, pois devido o tributo e a multa proporcional, com a necessária compensação dos valores recolhidos, ainda que sem espontaneidade.

Processo nº. : 10880.029840/97-09
Acórdão nº. : 01-03.969

Com a devida vênia, não se trata de hipótese de multa isolada, pois aquela só se aplica se a autuada tivesse espontaneamente recolhido tributo sem os encargos moratórios devidos, com ressalva de outros argumentos a também afastá-la e já acolhidos por esta colenda Câmara Superior. Trata-se sim de imposição de multa de ofício em ação fiscal.

Com as devidas reverências ao voto condutor do aresto, ousei do mesmo discordar, pelos fundamentos acima expostos.

Ex positis, voto por dar provimento ao recurso da Fazenda.

Sala das Sessões - DF, em 18 de junho de 2002


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR