



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

Processo nº 10880.720421/2007-21
Recurso nº 516.538 Voluntário
Acórdão nº 3801-00.497 – 1ª Turma Especial
Sessão de 24 de agosto de 2010
Matéria IPI
Recorrente CADBURY ADAMS BRASIL IND. E COM. DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2003

IPI - PAGAMENTO A DESTEMPO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA - O pagamento de tributo fora do prazo fixado pela legislação tributária não configura o instituto da denúncia espontânea, logo é devida a multa moratória.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.


Magda Cotta Cardozo - Presidente


Flávio de Castro Pontes - Relator

EDITADO EM: 28/09/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Magda Cotta Cardozo, Flávio de Castro Pontes, Arno Jerke Júnior, Andréia Dantas Lacerda Moneta, José Luiz Bordignon e Renata Auxiliadora Marcheti.

Relatório

Adota-se o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos, em razão do princípio da economia processual:

Trata-se de lançamento da multa de mora pelo fato de a contribuinte haver recolhido os débitos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), referentes ao período entre o terceiro decêndio de setembro e o terceiro de dezembro de 2003, em atraso, com insuficiência da multa moratória.

O enquadramento legal encontra-se à fl. 30.

Inconformada, a autuada impugnou o lançamento alegando, em síntese, que recolheu o tributo espontaneamente, antes do início do procedimento fiscal, acompanhado dos juros moratórios devidos, assim teria ocorrido a denúncia espontânea, que, a teor do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), afasta a responsabilização do sujeito passivo, portanto a multa de mora deve ser excluída, conforme julgados que transcreve.

Argumenta ainda que a fiscalização não levou em consideração a modificação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória (MP) nº 351, de 2007, onde o trecho que permitia a cobrança de multa em casos de denúncia espontânea foi suprimido.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) indeferiu a solicitação, fls. 69 a 73, nos termos da ementa abaixo transcrita:

MULTA DE MORA. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE

Cabível o lançamento da diferença de multa de mora nos casos de pagamento de tributo ou contribuição em atraso, mas com falta ou insuficiência de recolhimento da multa moratória.

ESPONTANEIDADE. MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE

Incabível a aplicação do benefício da espontaneidade nos casos de pagamento de tributo ou contribuição, declarados, lançados por homologação, mas pagos a destempo.

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, fls. 81 a 95, instruído com os documentos de fls. 96 a 98. Em síntese, apresentou as mesmas alegações suscitadas na manifestação de inconformidade, acrescentando basicamente que:

- não se aplica a Súmula 360 do E. STJ, isso porque, muito embora seja o IPI tributo sujeito ao lançamento por



- o próprio E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA reconhece a configuração da denúncia espontânea nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação quando o pagamento é realizado a destempo, no entanto, sua declaração ocorre em momento posterior;

- conforme reconhecido pelo então C. Conselho de Contribuintes, as alterações trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007 devem ser aplicadas de forma retroativa, a teor do disposto no art. 106, inciso II, alínea a, do CTN;

- tendo em vista ter a Recorrente promovido o recolhimento, em 05/09/2006, dos débitos a título de IPI e realizado sua constituição, em 08/09/2006, com a entrega das DCTF's Retificadoras dos 1º, 2º e 3º Trimestres do ano-calendário 2004, dúvidas não restam quanto à configuração da denúncia espontânea a afastar a exigência da multa moratória, conforme jurisprudência deste E. Conselho de Administrativo e do E. STJ, devendo ser cancelado o lançamento realizado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento.

No caso em tela, a interessada recolheu o Imposto Sobre Produtos Industrializados acrescido dos juros de mora, após o prazo de vencimento estabelecido em lei, todavia sem a incidência da multa de mora.

A tese da ocorrência do instituto da denúncia espontânea não merece prosperar nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), abaixo transcrito:

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.

Em que pese o art. 138 do CTN referir à exclusão da responsabilidade quando da denúncia espontânea, ele deve ser interpretado sistematicamente com outros dispositivos abaixo mencionados, porquanto não se aplica uma interpretação ampla e extensiva para afastar a incidência da multa moratória.

Não se pode perder de vista que o art. 138 integra a Seção IV do CTN, que por sua vez trata da responsabilidade por infrações. Nesta Seção, o art. 136 trata da responsabilidade objetiva, ou seja, não é considerado o elemento subjetivo, culpa ou dolo, bem



como da irrelevância da efetividade, natureza e extensão do ato, enquanto o art. 138 trata da responsabilidade pessoal do agente nas infrações em que o dolo específico esteve presente.

A par disso, por intermédio da interpretação sistemática, conclui-se que a responsabilidade que é excluída é relativa à multa punitiva, aquela constituída de ofício pela autoridade administrativa e que tem como origem uma infração à legislação tributária.

A propósito, este é o entendimento de Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi em Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2010, 35ª ed. – São Paulo: IR Publicações, 2010, p. 649:

“Os conselheiros vencidos da CSRF tem razão porque o art. 138 do CTN ao dispor que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração está se referindo a responsabilidade por infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções de que trata o art. 137 do CTN. A jurisprudência do STJ foi construída mediante interpretação isolada do art. 138 do CTN, sem considerar os dois artigos anteriores que fazem parte da Seção que cuida da responsabilidade por infrações. A interpretação isolada de um dispositivo legal leva a um resultado falho (grifo no original).

Diferente disso, a multa de mora é uma penalidade pela inobservância do prazo legal, tendo natureza indenizatória ou moratória. É uma penalidade pecuniária para o contribuinte que recolhe com atraso o tributo. Ademais, sua natureza é indenizatória porque visa ressarcir os cofres públicos dos prejuízos advindos de mera inadimplência.

Neste sentido, o Código Tributário Nacional (CTN) no art. 161 dispõe:

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 das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas n esta Lei ou em lei tributária. (grifou-se)

Com efeito, na hipótese de atraso no recolhimento de tributos, o CTN prevê, além dos juros de mora, a imposição de penalidades, previstas no próprio código ou em lei tributária.

Vale lembrar que a Seção III do CTN, responsabilidade de terceiros, reporta-se à multa moratória em seu artigo 134, § único:

Art. 134. (...)

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório. (grifou-se)

Assinalo, ainda, que, na legislação tributária, a multa de mora sempre esteve integrada para inibir o pagamento de tributos com atraso, conforme os seguintes dispositivos: art. 74 da Lei nº 7.799, de 1989; art. 3º da Lei nº 8.218, de 1991; art. 59º da Lei nº 8.383, de 1991; art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995 e o vigente art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

“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." (Grifou-se)

De modo que o lançamento de ofício foi regular por expressa previsão legal. A atividade da autoridade administrativa é vinculada, não podendo negar vigência a lei.

Como visto, o legislador ordinário estabeleceu como acréscimo legal a multa de mora para o recolhimento espontâneo após o vencimento do prazo legal. Não se tem notícia de que este dispositivo tenha sido declarado inconstitucional, ainda, que de forma parcial, ou mesmo, tenha ocorrido uma declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto.

Adotar entendimento diverso, é incentivar os pagamentos dos tributos fora do prazo assinalado pela lei, fato que poderia influenciar negativamente na arrecadação federal, que tem como função precípua prover o Estado de recursos.

Em casos análogos, a não caracterização da denúncia espontânea também foi acolhida em outros julgados administrativos do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA- EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA- O instituto da denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN, não alcança o pagamento espontâneo do tributo, após o prazo de vencimento, para fins de exclusão da multa de mora."(Grifou-se)

(...)

(Acórdão nº 101-96.167, de 24/05/2007)

(...)

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA- EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA - A denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN, não exclui a responsabilidade pela multa de mora."(Grifou-se)

(Acórdão nº 101-96352, de 17/10/2007)

Destarte, não pode prosperar a tese da recorrente de que os recolhimentos foram efetuados antes da entrega das DCTFs, pois, como demonstrado, a ocorrência da denúncia espontânea não guarda relação com a constituição do crédito tributário. Vale dizer que a apresentação das DCTFs em momento posterior aos recolhimentos não tem o condão de excluir a incidência da multa moratória prevista no art. 61 da Lei 9.430/96.

Registre-se, por oportuno que as jurisprudências administrativas e judiciais colacionadas no recurso voluntário não se constituem em normas gerais de direito tributário e produzem efeitos apenas em relação às partes que integram os processos e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

De outro giro, a interessada sustenta que o lançamento de ofício não encontra fundamento de validade, visto que a norma que autorizava a cobrança de multa de mora foi suprimida pela nova redação dada ao inciso I, do artigo 44, da Lei 9.430/96 pela Medida



Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007 e que esta alteração tem aplicação retroativa.

Passa-se ao exame dos dispositivos mencionados. O art. 44 da Lei nº 9.430/96 tinha a seguinte redação:

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;(grifou-se)

Posteriormente, a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.458/2007, deu nova redação ao aludido artigo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Do cotejo destes dispositivos, é forçoso concluir que o entendimento da interessada é equivocado, pois a multa revogada foi a que era exigida isoladamente, quando o tributo era pago a destempo, sem o acréscimo da multa de mora. A multa isolada, agora no percentual de 50%, continua sendo exigida para a pessoa jurídica que opta pelo lucro real anual e que deixa de efetuar o recolhimento mensal e para a pessoa física que não recolhe o carnê-leão, ainda que apure imposto a pagar na declaração de ajuste.

Além disso, quando da lavratura do auto de infração, a Medida Provisória nº 351, de 22 de Janeiro de 2007, publicada no DOU de 22.1.2007 - edição extra, já estava em vigor, logo não há que falar em aplicação retroativa. Deste modo, no caso vertente não se aplicou a multa prevista no art. 44, tendo sido constituído de ofício tão-somente a multa de mora não paga.

Inadequado seria esquecer, também, que o lançamento de ofício teve por fundamento, entre outros dispositivos legais, os artigos 43 e 61 da Lei 9.430/96 e não fez referência ao art. 44 acima citado. O art. 43 prevê expressamente o auto de infração sem tributo:

Art.43 Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.(grifou-se)

(...)

Por tais razões é devida a multa de mora, visto que o tributo foi recolhido após o prazo de vencimento.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto, uma vez que é incabível o benefício da denúncia espontânea.


Flávio de Castro Pontes