



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

Processo n° 10882.002468/2009-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-004.141 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Matéria VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS
Recorrente B2W - COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

DÉBITO DE IRRF - TRABALHO ASSALARIADO - DECLARADO EM DIRF ANTES DA CIÊNCIA DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. DÉBITO NÃO DECLARADO EM DCTF. PAGAMENTO NA FORMA DO ART. 47 DA LEI Nº 9.430/96. PERÍODO DA GRAÇA. CABÍVEL A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO VIA AUTO DE INFRAÇÃO. EXIGÊNCIA DO PRINCIPAL E ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO REDUZIDA PARA 20%, PATAMAR EQUIVALENTE À MULTA DE MORA EXIGÍVEL NESTE CASO. LANÇAMENTO FISCAL PROCEDENTE EM PARTE.

Para que o contribuinte aproveite o benefício legal previsto no artigo 47 da lei 9430/96: (i) o pagamento dos débitos deve ser efetuado em até 20 dias após ciência do início do procedimento de fiscalização, e (ii) os débitos devem estar declarados antes da ciência do início do procedimento de fiscalização por meio de declaração que não constitua o crédito tributário.

No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de mora de que trata a Lei nº 9.430/96 tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o art. 47 desse mesmo diploma legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para reduzir a multa de ofício de 75% para 20%, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira que votou por negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 10882.002468/2009-51
Acórdão n.º **1401-004.141**

S1-C4T1
Fl. 171

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Leticia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se do Recurso Voluntário (e-fls. 141/153) em face do Acórdão da 4ª Turma da DRJ/Campinas (e-fls. 119/126) que julgou Impugnação improcedente, ao manter lançamento fiscal.

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- que, em **16/10/2009**, a fiscalização da DRF/Osasco, unidade da RFB, lavrou Auto de Infração do IRRF (e-fls. 79/86), ao imputar a seguinte infração, *in verbis*:

(...)

001 - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE TRABALHO ASSALARIADO

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE TRABALHO ASSALARIADO

O contribuinte não lançou em DCTF nem fez os recolhimentos dos créditos tributários relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte, incidentes sobre Rendimentos do Trabalho Assalariado, código 0561, os quais foram informados em DIRF, conforme Termo de Verificação, as fls. 72-74.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
20/12/2006	4.513,23	75,00
31/12/2006	56.833,43	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 620, 621, 624, 625, 626, 636, 637, 638, 641 a 646, do RIR/99 C/C art. 1º da Lei nº 9.887/99.

(...)

- que, ainda, integra o auto de infração do IRRF o Termo de Verificação Fiscal - TVF (e-fls. 76/78), que narra, descreve os fatos apurados, do qual se extrai o seguinte excerto:

(...)

Na execução dos procedimentos do Programa DIRF X DARF foram detectadas divergências entre os valores do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF informados em DIRF, do ano-calendário de 2006, os valores recolhidos por meio de DARF e os valores declarados em DCTF, conforme abaixo demonstrado:

CÓDIGO DE INTERESSE	VALOR INFORMADO EM DIRF	VALOR RECOLHIDO EM DARF	VALOR DECLARADO EM DCTF	DIFERENÇA
0561	282.794,63	221.447,97	221.447,97	61.346,66

*Em sua resposta (fls. 10-12), a incorporadora B2W informou que "a sociedade B2W identificou a diferença apontada no item 2.3 da Reintimação, relativa ao valor de **R\$61.346,66**, e realizou o pagamento, conforme comprova o DARF anexo (não localizado, mas confirmado no sistema SINAL08, à fl. 70)".*

*O recolhimento foi feito com o CNPJ 08.538.361/0001-62, na data de **03/07/2009**, no montante de **R\$92.823,68**, no curso da ação fiscal, o qual foi confirmado no sistema SINAL08, à fl. 70.*

Diante da resposta da B2W, confirmada pelo recolhimento, no curso da ação fiscal, da diferença apontada, no confronto dos valores informados em DIRF, dos recolhimentos efetuados e dos valores declarados em DCTF, depreende-se ser devida a diferença, motivo pelo qual cabe o respectivo lançamento, cujos fatos geradores seguem abaixo:

CÓDIGO 0561

FATO GERADOR	VENC	DIRF	DCTF	PAGTOS	DIRF (-) DCTF
2º Dec/Dez/2006	26/12/2006	103.507,02	98.993,79	98.993,79	4.513,23
3º Dec/Dez/2006	10/01/2007	179.287,61	122.454,18	122.454,18	56.833,43
TOTAIS		282.794,63	221.447,97	221.447,97	61.346,66

(...)

Como houve um recolhimento sem a respectiva confissão em DCTF, no curso da ação fiscal, em relação às divergências constatadas, devem ser efetuados os lançamentos que deixaram de ser confessados em DCTF.

(...)

*Dessa forma, devem ser efetuados os lançamentos que deixaram de ser confessados em DCTF, no montante de **R\$ 61.346,66**. Se, na impugnação, o contribuinte comprovar que já pagou total ou parcialmente o tributo lançado, de forma tempestiva, a DRJ poderá exonerá-lo da multa de ofício. Caso contrário poderá utilizar este recolhimento por meio de PERDCOMP.*

(...)

- que o crédito tributário lançado de ofício, na data do auto de lavratura do auto de infração, totalizou **R\$ 125.447,44**, assim especificado:

Auto de Infração	Principal (R\$)	Juros de Mora, calculados até 30/09/2009 (R\$)	Multa de Ofício de 75%	Total
IRRF	61.346,66	18.090,79	46.009,99	125.447,44

Ciente do lançamento fiscal em 26/10/2009 (e-fl. 87), a contribuinte apresentou Impugnação em 25/11/2009 (e-fls. 89/103), argumentando, *in verbis*:

(...)

DA IMPROCEDÊNCIA DA PRESENTE AUTUAÇÃO

Da extinção do crédito tributário nos termos do artigo 156, inciso I do CTN, cumulado com o artigo 47 da Lei n.º 9.430/1996

(...)

8. Data maxima venia, o presente auto de infração não merece prosperar, uma vez que, conforme restará demonstrado, o crédito tributário, ora discutido, encontra-se extinto pelo pagamento, nos termos do artigo 156, inciso I do CTN, cumulado com o artigo 47 da Lei n.º 9.430/96.

9. No dia 15 de junho de 2009, a Impugnante foi intimada, por meio do Termo de Início de Fiscalização, a prestar esclarecimentos acerca de supostas divergências, no montante de R\$ 61.346,66, entre os valores de IRRF declarados em DIRF, relativos ao ano-calendário de 2006, e os valores recolhidos em DCTF, (...).

10. Ocorre, contudo, que no dia 03 de julho de 2009, 18 dias após o início da ação fiscal, a Impugnante procedeu o recolhimento da importância devida a título do referido tributo, com base no artigo 47 da Lei n.º 9.430/96:

“Artigo 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 declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”.

(...)

13. É cediço que o instituto do pagamento espontâneo previsto no artigo 47 da Lei n.º 9.430/1996, não se confunde com o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN.

Na denúncia espontânea (artigo 138 do CTN), a atitude do contribuinte de regularizar eventual infração que cometera, pressupõe a absoluta espontaneidade que é suprimida por qualquer ato de fiscalização. Nesse caso, o contribuinte está exonerado da aplicação de qualquer penalidade (multas de ofício e de mora), podendo efetuar o pagamento do tributo devido apenas com a adição dos juros moratórios.

14. Já no pagamento espontâneo (artigo 47 da Lei n.º 9.430/1996), o legislador possibilitou ao contribuinte que estivesse sob fiscalização, nos vinte dias de seu início, o recolhimento do tributo “com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”. Ou seja, exonerou o contribuinte da aplicação da multa de ofício no percentual de 75%.

15. Justamente por serem institutos diferentes, no caso de pagamento espontâneo, é cabível a aplicação de multa de mora, (...).

16. Assim é que, dezoito dias após ser intimada do início da ação fiscal, a Impugnante recolheu a importância devida de IRRF sobre o trabalho assalariado, relativo ao ano-calendário de 2006, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo: juros moratórios e multa de mora de 20%, com fulcro no artigo 47 da Lei n.º 9.430/96. É o que se pode comprovar através da Guia de Arrecadação anexa (doc. 03), ora reproduzida:

Contribuinte:	B2W - COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO
Número de inscrição no CNPJ:	08 538.351/0001-62
Data de Arrecadação:	03/07/2009
Banco / Agência Arrecadadora:	409 / 0963
Número do Pagamento:	5809386411-8
Período de Apuração:	20/12/2006
Data de Vencimento:	26/12/2006
Valor no Código de Receita 0561:	62 164,27
Valor no Código de Receita 3279:	12 432,85
Valor no Código de Receita 2831:	18.226,56
Valor Total:	92 823,68

17. Por outro lado, a própria autoridade fiscalizadora alega, no relatório constante do auto de infração ora impugnado, que o suposto montante não recolhido pela Impugnante, estava devidamente declarado na DIRF. E mais, foi justamente com base na DIRF que a fiscalização lavrou o presente AIIM:

“O contribuinte não lançou em DCTF nem fez os recolhimentos dos créditos tributários relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte, incidentes sobre rendimentos do trabalho assalariado, código 0561, os quais foram informados em DIRF, conforme Termo de Verificação, às fls. 72-74.”

18. Dessa forma, tendo atendido os requisitos previstos no artigo 47 da Lei n.º 9.430/96, a Impugnante fez jus aos benefícios do pagamento espontâneo e quitou o pretense crédito tributário em questão, devidamente atualizado com os juros moratórios, bem como a incidência da multa de mora no percentual de 20%. Por essa razão, o presente lançamento não é procedente.

(...)

20. E não se diga que quando a o artigo 47 da Lei n.º 9.430/96 dispõe acerca de “tributos e contribuições já declarados”, quer-se dizer, na verdade, em tributo devidamente constituído.

21. É completamente inconsistente esse tipo de raciocínio, porque uma vez constituído o crédito tributário pelo contribuinte, não há que se falar em lançamento de ofício, tampouco em multa de ofício a ser aplicada. Tendo o contribuinte confessado e constituído determinado crédito tributário, está autorizada, em caso de não pagamento no prazo de vencimento, imediatamente a inscrição em dívida ativa, (...).

(...)

23. Ou seja, quando o contribuinte constitui o débito e não procede ao imediato pagamento, paga posteriormente com multa de mora. Efetivamente, a única multa que se cogita nos casos em

que o débito foi formalmente constituído pelo contribuinte é justamente a moratória, já que as ditas de ofício dependem da lavratura de auto de infração. Não é possível constituir o que já está constituído, porque há ato jurídico perfeito e acabado. Não é possível haver um lançamento dúplice.

(...)

25. Dessa forma, o termo “declarado” contido no artigo 47 da Lei n.º 9.430/96, não se confunde com “constituído”. De fato, o benefício contido no referido enunciado prescritivo, não alcança os tributos já constituídos pelo contribuinte, mas somente àqueles que ainda não tenham sido constituídos, mas já tenham sido informados à Secretaria da Receita Federal, através de declarações informativas, como é o caso, por exemplo, da DIRF.

(...)

28. Dessa forma, a presente autuação não merece prosperar, uma vez que visa constituir um crédito tributário já devidamente extinto pelo pagamento, nos termos do artigo 156, inciso I do CTN, cumulado com o artigo 47 da Lei n.º 9.430/96.28.

(...)

Na sessão de 01/02/2010, a 4ª Turma da DRJ/Campinas julgou a impugnação improcedente, ao manter o crédito tributário lançado de ofício, conforme Acórdão (e-fls. 119/126), cuja ementa transcrevo, *in verbis*:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2006

TRIBUTOS INFORMADOS EM DIRF. DCTF NÃO APRESENTADA.

A falta de recolhimento e de declaração em DCTF do imposto retido sobre rendimentos impõe a necessidade do lançamento, para formalização do crédito tributário correspondente.

MULTA DE OFÍCIO.

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. Tal efeito restringe-se aos tributos e contribuições declarados em DCTF, a qual tem o caráter de confissão de

dívida, não se aplicando ao IRRF retido sobre rendimentos pagos ou creditados, informado somente em DIRF.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(...)

Ciente desse *decisum* em **19/04/2010** (e-fl. 133), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em **18/05/2010** (e-fls. 141/153), pedindo a reforma da *decisão recorrida*, e, em síntese, reiterando as mesmas razões já deduzidas na Impugnação na instância *a quo* e já apresentada anteriormente neste relatório. Ademais, a contribuinte pediu, por fim, in verbis:

(...)

DO PEDIDO

37. Ante todo o exposto, a Recorrente requer seja reformada integralmente a decisão ora recorrida, para que o presente AIIM seja julgado nulo, uma vez que pretende a cobrança de crédito tributário já extinto pelo pagamento, nos termos do artigo 156, inciso II do CTN, cumulado com o artigo 47 da Lei n.º 9.430/96.

38. Caso, entretanto, a autoridade julgadora entenda que o artigo 47 da Lei n.º 9.430/96 não é aplicável ao presente caso, o que se admite apenas para fins de argumentação, a Recorrente requer o reconhecimento expresso do pagamento no valor de R\$ 92.823,68, para quitar o débito formalizado no presente processo administrativo.

(...)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelso Kichel - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Portanto, conheço do recurso.

Conforme relatado, a contribuinte informou em DIRF débito de IRRF - Trabalho Assalariado, código de receita 0561, dos **fatos geradores 20/12/2006 e 31/12/2006**, valor total do **principal R\$ 61.346,66**; não confessou em DCTF; não pagou antes da ciência do início do procedimento de fiscalização da RFB.

O Fisco, então, lavrou o auto de infração do IRRF, exigindo o valor do principal, multa de ofício de 75% e juros de mora respectivos.

Nas razões de defesa na primeira instância de julgamento, a contribuinte, em síntese, argumentou:

a) que, durante o procedimento de fiscalização, precisamente no 18º (décimo oitavo dia), na forma do art. 47 da Lei nº 9.430/96, extinguiu o débito do IRRF (principal) com acréscimos legais (multa de mora de 20% e juros de mora) dos citados fatos geradores, conforme comprovante de pagamento/arrecadação, de **03/07/2009** (e-fl. 114), cujo excerto transcrevo:

(...)

Processo nº 10882.002468/2009-51
Acórdão n.º 1401-004.141

S1-C4T1
Fl. 180

Comprovante de Arrecadação

Comprovamos que consta, nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, registro de arrecadação de receitas federais com as características abaixo:

Contribuinte:	B2W - COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO
Número de inscrição no CNPJ:	08.538.351/0001-62
Data de Arrecadação:	03/07/2009
Banco / Agência Arrecadadora:	409 / 0963
Número do Pagamento:	5809386411-8
Período de Apuração:	20/12/2006
Data de Vencimento:	26/12/2006
Valor no Código de Receita 0561:	62.164,27
Valor no Código de Receita 3279:	12.432,85
Valor no Código de Receita 2831:	18.226,56
Valor Total:	92.823,68

Comprovante emitido às 17:23:05 de 07/08/2009 (horário de Brasília), sob o código de controle e139.0b45 49f5.780e.5cc5 1516 b819 dcf0

A autenticidade deste comprovante deverá ser confirmada na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>

Comprovante emitido com base no ADE Conjunto Cotec/Corat nº 02, de 07 de novembro de 2006.

(...)

b) que o débito do IRRF estava declarado em DIRF, desde antes da ciência do início do procedimento fiscal;

c) que, extinto o débito do IRRF acerca dos citados fatos geradores pelo pagamento na forma do art. 47 da Lei nº 9.430/96, seria improcedente o auto de infração do IRRF para exigência da multa de ofício.

A decisão *a quo* manteve o lançamento fiscal, pois o benefício do art. 47 da Lei nº 9.430/96 (procedimento de espontaneidade) seria aplicável apenas para débitos confessados em DCTF e pagos até o 20º (dia) após a ciência do início do procedimento de fiscalização, que não é o caso.

Nesta instância recursal, a recorrente, em suma, renovou, reiterou as mesmas razões já apresentadas na instância *a quo* pela improcedência da **multa de ofício de 75%**, pois o débito do IRRF fora extinto no período da graça com os acréscimos legais (multa de mora de 20% e juros de mora) de que trata o art. 47 da Lei nº 9.430/96.

Identificados os pontos controvertidos passo a enfrentá-los.

DÉBITO DE IRRF - TRABALHO ASSALARIADO - DECLARADO EM DIRF ANTES DA CIÊNCIA DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. DÉBITO NÃO INFORMADO EM DCTF. PAGAMENTO NA FORMA DO ART. 47 DA LEI Nº 9.430/96. PERÍODO DA GRAÇA. INCABÍVEL EXIGÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE

O débito do IRRF- Trabalho Assalariado, dos fatos geradores objeto dos autos, estava declarado em DIRF antes da ciência do início do procedimento de fiscalização.

O pagamento do referido débito com os acréscimos legais (multa de mora de 20% e juros de mora) ocorreu no 18ª (décimo oitavo) dia.

Isso é incontroverso nos autos.

A recorrente rebela-se contra o auto de infração do IRRF com multa de ofício de 75%, pois o débito, como já dito, fora extinto (principal com multa de mora de 20% e juros de mora), na forma do art. 47 da Lei nº 9.430/96. Então, seria incabível o auto de infração objeto do presente processo, pois o débito fora extinto.

Entendo que o lançamentos fiscal e, por conseguinte, a decisão recorrida merecem reforma, em parte.

Veja.

Dispõe o artigo 47 da lei 9.430/96, com redação do art. 70, II, da Lei 9.532,97, *in verbis*:

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.

O citado dispositivo legal confere o benefício da espontaneidade àquele contribuinte que, no prazo de 20 dias após o recebimento do termo de início de fiscalização, providencia o pagamento dos tributos já declarados.

Qual o alcance da expressão tributo declarado?

Antes, breve consideração acerca do artigo 138 do CTN que disciplina o instituto da **denúncia espontânea**, o qual não se confunde com a figura do "**período da graça**" do art. 47 da Lei nº 9.430/96.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional estatui, *in verbis*:

“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.”

Assim, nos termos do que dispõe a lei, a denúncia espontânea regulada pelo art. 138 do CTN: (i) não incide em casos de pagamento com atraso de débitos confessados, vencidos, (ii) dispensa multa de mora e de ofício (iii) deve ser acompanhada do pagamento do principal e dos juros de mora (iv) só se configura se realizada antes da ciência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

O Superior Tribunal de Justiça interpretou o artigo 138 do CTN e editou a súmula 360, cujo verbete transcrevo:

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

Tem-se que o STJ aplica a denúncia espontânea do art. 138 apenas naqueles casos em que o contribuinte declara e paga tributo, até então não declarado ao Fisco ou que não constou da sua declaração original (DCTF).

Não se aplica o instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN aos casos em que o contribuinte previamente declara o tributo, por exemplo na DIPJ, DIRF, DCTF etc, e o paga, posteriormente, com atraso.

Feito esse registro, passo à interpretação do artigo 47 da lei 9.430/96, com redação da art. 70, II, da Lei 9.532,97, que gera divergência de entendimento, tendo em vista a convivência com o já exposto artigo 138 do CTN.

O art. 47 prevê como requisitos, para o aproveitamento do benefício do "procedimento espontâneo" de que trata (exclusão da multa de ofício): (i) o pagamento efetivo do principal com os acréscimos legais; (ii) de tributos já declarados; (iii) até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização.

O maior problema surge quando se percebe que sua aplicação está restrita a débito já declarado.

Historicamente, o período da graça (previsão legal de pagamento espontâneo de tributos federais durante o procedimento de fiscalização) é antiga e

limitava-se aos tributos constituídos (art. 19 da Lei nº 3.470, de 1958) com alteração pelo art. 71 da MP 2.158, de 2001.

Porém, o art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996, tratou a matéria de forma mais ampla, ao estabelecer período da graça aos débitos declarados e constituídos.

Diante dessa situação, o próprio 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, então a Lei 9.532/97, 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".

Qual é o espírito (*mens legis*) do art. 47?

O débito declarado, em DCTF, constitui confissão de dívida e, já à época da edição dessa norma, apto estava para ser inscrito em dívida ativa. Logo, não há que se falar em lançamento de ofício para constituir crédito tributário de débito confessado em DCTF e, muito menos, exigência de multa de ofício.

Não cabe denúncia espontânea (art. 138 do CTN) de débito antes declarado ou confessado e, posteriormente, pago a destempo, conforme Súmula STJ nº 360.

Ainda, o art. 47 não se aplica a débitos declarados em DCTF, pois débitos confessados, quando não pagos, por já estarem constituídos, já incidem acréscimos legais, e devem ser diretamente encaminhados para PGFN para inscrição em dívida ativa.

Se o art. 47 fosse aplicável para débitos confessados e não pagos, seria letra morta, pois para débitos confessados e não pagos, desde sempre incidem acréscimos legais (multa de mora e juros de mora).

Então, não há que se falar em espontaneidade, de qualquer espécie, para débitos confessados e não pagos.

A lei não possui palavras inúteis.

Quanto a débitos declarados objeto de declarações sem força constitutiva, como DIPJ ou DIRF, e não pagos antes da ciência do início do procedimento de fiscalização, o contribuinte perde a espontaneidade com a ciência do termo de início do procedimento fiscal.

Logo, o sentido, conteúdo, alcance do art. 47 foi estender o lapso temporal da "espontaneidade" (durante o procedimento de fiscalização, espontaneidade mitigada, pois não afasta a multa de mora) para o contribuinte até os primeiros 20 dias do procedimento de fiscalização (período de graça) em relação aos débitos declarados, informados, em declaração não constitutiva.

Utilização da legislação tributária como instrumento de política arrecadatória.
Ou seja: quanto ao art. 47 da Lei nº 9.430/96, infere-se a existência de viés arrecadatório, estimular os contribuintes, com débitos declarados em DIRF, DIPJ etc e não confessados

em DCTF, a proceder o pagamento do principal dos débitos declarados sem aplicação de multa de ofício, mas somente com os acréscimos legais (multa de mora e juros de mora).

Já, o débito declarado em declaração que constitua confissão de dívida, e não pago, é objeto da atividade de cobrança, de inscrição em dívida ativa e execução fiscal, e não de procedimento de fiscalização. Seria incongruente aceitar que uma norma que trata de **período de graça**, durante procedimento de fiscalização, fosse aplicada a débito constituído, débito confessado em DCTF. Seria instrumento inócuo.

Portanto, após a interpretação do artigo 47 da lei 9.430/96, entendo que esse dispositivo legal confere o benefício da "espontaneidade mitigada", período da graça, àquele contribuinte que, no prazo de 20 dias após o recebimento do termo de início de fiscalização, providencie o pagamento, com os acréscimos legais, dos tributos antes declarados por declaração que não constitua crédito tributário.

Nesse sentido, cabe trazer à colação a fundamentação do voto vencedor do **Ac. 107-06.112 - 7ª Câmara do 1º CC, sessão de 08/11/2000, Redator Designado Natanael Martins), in verbis:**

(...)

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, concebido no Código Tributário 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 (...), 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 (...).*

Nem se diga, ao argumento de que tributo declarado pressuporia tributo formalmente consignado em DCTF'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 (multa de ofício), sendo certo ainda de que documento de confissão de dívida entregue pelo contribuinte era (e ainda é) o bastante para sua execução.

(...)

Interpretação diversa conduziria ao afastamento puro e simples da regra estipulada na Lei 9.430/96, 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.

(...)

Ainda, nessa linha de pensamento cito precedentes do CARF, cujas ementas transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL EXERCÍCIO: 1993 DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 47 LEI 9430/96. INTERPRETAÇÃO. REQUISITOS.

Para que o contribuinte aproveite do benefício previsto no artigo 47 da lei 9430/96 deve (i) pagar em até 20 dias após o início da fiscalização, (ii) os tributos declarados por meio de declaração que não constitua o crédito tributário. (Acórdão CSRF nº 9101-001.577 – 1ª Turma, sessão de 24/01/2013, JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR – Relator.).

***Denúncia Espontânea — Art. 138 do CTN — Multa de Lançamento de Ofício Isolada - Art. 44, 1, da Lei 9430/96 — Inaplicabilidade.** No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a lei 9.430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o art. 47 da Lei 9.430/96. (Ac. 107-06.112 - 7ª Câmara do 1º CC, sessão de 08/11/2000, Redator Designado Natanael Martins).*

Assim, para a aplicação do artigo em discussão, os seguintes requisitos devem ser preenchidos, quais sejam: (i) pagamento, no prazo de 20 dias após o recebimento do

termo de início de fiscalização de (ii) tributos já declarados em declaração que não constitua crédito tributário.

No caso dos autos, como já demonstrado, os requisitos foram preenchidos para aplicação do benefício do período da graça.

Por todas essas razões, **o lançamento fiscal é parcialmente procedente, devendo-se:**

a) manter a exigência do principal do IRRF (pois anteriormente ao auto de infração o imposto não estava constituído);

b) reduzir a multa de ofício de 75% para o patamar de 20%, equivalente à multa moratória que é exigível neste caso;

c) manter a exigência dos juros de mora respectivos.

Como a contribuinte já recolheu o principal do IRRF dos fatos geradores objeto do Auto de Infração do IRRF com os acréscimos legais (multa de mora de 20% e juros de mora) (comprovante de arrecadação e-fl 114 dos autos), o crédito tributário já está extinto, devendo a unidade de origem da RFB baixá-lo nos sistemas.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel