ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10909.000878/2007-50

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

Processo nº	10909.000878/2007-50
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-007.238 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de maio de 2019
Matéria	COFINS. RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO.
Recorrente	DISTRIBUIDORA MULLER COM. E REPRESENTAÇÕES LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. SÚMULA 360 STJ. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62A DO RICARF. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado na sistemática do artigo 543C do Código de Processo Civil, acolheu a tese de que a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula360/STJ).

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN. Não transcorreu o prazo de cinco anos, na forma do artigo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da matéria referente à falta de legitimidade do Auto de Infração, na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto).

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Por meio do auto de infração às folhas 11 a 20, foi exigida da contribuinte acima qualificada a importância de R$ 38.948,66, a título de multa de mora (devida esta em razão da falta de pagamento da penalidade em relação a recolhimentos efetuados a destempo). Tal valor foi apurado em face dos procedimentos de auditoria interna efetuados sobre a DCTF relativa aos primeiro, terceiro e quatro trimestres de 2003.

Em consulta ao auto de infração, verifica-se que a autuação se deu em razão do "pagamento de tributo ou contribuição após o vencimento, com falta ou insuficiência de acréscimos legais (multa de mora e/ou juros de mora parcial ou total)".

Irresignada com o feito fiscal, interpôs a contribuinte a impugnação constante das folhas 01 a 09, na qual não discorda que tenha efetuado os recolhimentos a destempo sem a adição da multa de mora. Entretanto, insurge-se contra o lançamentos, a partir das seguintes alegações:

- *a exigência da multa de mora é descabida, pois houve o recolhimento do tributo acrescido dos juros de mora, e estes juros "tem efeito reparador de todo e qualquer dano causado ao Erário Público";*

- *traz Acórdão do Conselho de Contribuintes que se alinha à sua tese, e defende, com base no inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional - CTN, que as decisões daquele órgão colegiado têm força de lei;*

- *pede a aplicação da eqüidade, prevista no inciso IV do artigo 108 do CTN, em razão dos pequenos atrasos nos recolhimentos a destempo;*

- *faz referência a princípios jurídicos, como tais os da proporcionalidade e da razoabilidade, com o fim de demonstrar a discrepância entre a penalidade exigida e o pretenso ilícito constatado. Junta excertos jurisprudenciais tendentes à defesa de seu entendimento.*

Em 29 de janeiro de 2010, através do Acórdão n° 07-18.716, a 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis/SC, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento.

Entendeu a Turma que:

Como no relatório deste acórdão se viu, a contribuinte se insurge inicialmente contra a imposição da multa de mora por meio da alegação de que a exigência da multa de mora é descabida, pois houve o recolhimento do tributo acrescido dos juros de mora, e estes juros "tem efeito reparador de todo e qualquer dano causado ao Erário Público".

Quanto a esta questão inicial, não há mais o que possa ser dito por parte desta instância julgadora administrativa que não seja que a multa de mora está devidamente prevista na legislação tributária (artigo 61 da Lei n.° 9.430/1996 - dispositivo este constante do auto de infração, à folha 12), e que sua aplicação é obrigatória por parte dos agentes públicos fazendários que, como se sabe, têm atuação administrativa vinculada.

É importante ter em conta que os agentes públicos, no exercício de suas atividades legais, não podem deixar de exigir, sob pena de responsabilidade funcional, quaisquer imposições fiscais que estejam regularmente previstas em lei. Assim dispõe o artigo 141 do Código Tributário Nacional – CTN.

De tal sorte, se a multa de mora ou os juros de mora têm, isolada ou conjuntamente, efeito reparador suficiente ou não em face do atraso no cumprimento da obrigação tributária, isto não é questão colocada à disposição dos mencionados agentes públicos. O certo é que a aplicação cumulativa da multa de mora e dos juros de mora está expressamente posta na legislação e não há como afastá-la sem que se afaste também as disposições literais de lei que a preveem, o que não é possível de ser feito nesta instância.

A segunda alegação da contribuinte está associada ao conteúdo de um Acórdão do Conselho de Contribuintes que transcreve em sua impugnação e que se alinha à sua tese. Com base neste exemplo da jurisprudência administrativa, defende então, com base no inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional - CTN, que as decisões daquele órgão colegiado têm força de lei e que, portanto, devem ser aqui acatadas.

A evidência, pouco precisa ser dito para demonstrar a improcedência da alegação. E que como está expresso no caput e inciso II do artigo 100 do CTN, conformam-se como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, "as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa". Como se vê, para que uma decisão de um órgão singular ou coletivo se conforme como norma complementar na legislação tributária, é necessário que exista lei que lhe atribua eficácia normativa. Ora, as decisões dos

antigos Conselhos de Contribuintes (hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF) nunca tiveram este caráter normativo determinado por qualquer ato legal. São, sim, decisões que têm validade inter partes, mas não se aplicam al quaisquer litígios que estejam para além da controvérsia concreta que dirimem. Deste modo, despropositada mostra-se o entendimento da contribuinte de que a decisão que transcreve teria "força de lei".

Em outro segmento de sua impugnação, pede a contribuinte a aplicação da eqüidade, prevista no inciso IV do artigo 108 do CTN, em razão dos pequenos atrasos nos recolhimentos a destempo.

Também aqui não cabe razão à contribuinte. Como se pode inferir do conteúdo literal do artigo 108 do CTN, a aplicação da eqüidade depende, antes de qualquer outra coisa, da "ausência de disposição expressa" acerca da matéria em questão. Ora, como acima já se viu, há disposição legal expressa determinando a aplicação da multa de mora (artigo 61 da Lei n.° 9.430/1996), razão pela qual, como se disse, não tem razão a contribuinte em mais esta sua alegação.

Por fim, quanto às pretensas afrontas aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, só se pode aqui reafirmar aquilo que já se disse ao início deste voto com base no artigo 141 do CTN: os agentes públicos, no exercício de suas atividades legais, não podem deixar de exigir, nem atenuar, sob pena de responsabilidade funcional, quaisquer imposições fiscais que estejam regularmente previstas em lei. Deste modo, como não há no CTN e nem em qualquer outro diploma legal previsão expressa de cancelamento ou atenuação de exigências fiscais em face de juízos de razoabilidade ou proporcionalidade a serem feitos pelos agentes públicos que compõem a Administração Tributária, nada pode este juízo administrativo fazer além de declarar a regularidade do lançamento.

A empresa DISTRIBUIDORA MULLER COM. E REPRESENTAÇÕES LTDA foi intimada do Acórdão de Impugnação, via Aviso de Recebimento, em 19 de março de 2010, às e-folhas 46.

A empresa DISTRIBUIDORA MULLER COM. E REPRESENTAÇÕES LTDA ingressou com Recurso Voluntário, em 30 de março de 2010, de e-folhas 64 à 81.

Foi alegado:

A Recorrente recolheu a Cofins fora do prazo estabelecido na legislação de regência, conforme constatado pelas Autoridades competentes, o que é verdade, o que nao é verdade é que ela tenha cometido infração à lei, pois trata-se de mera inadimplência, sendo as multas de mora aplicadas ao caso, insubsistentes, pois o valor original recolhido devidamente corrigido pela Taxa SELIC, embora com pequenos atrasos: vencimento 13/09/2002, pagamento 17/10/2002, 40 dias de. atraso; vencimento 15/10/2002, Pagamento 18/10/2002, 03 dias de atraso; vencimento 15/01/2003, pagamento 18/03/2003, 63 dias e atraso; vencimento 14/02/2003, pagamento 25/03/2003, 38 dias de atraso; 14/03 2003 pagamento 16/04/2003, 32 dias de atraso; vencimento 15/09/2003, pagamento 30/09/2003, 15 dias de atraso; vencimento

15/10/2003, pagamento 17/10/2003, 02 dias de atraso; 15/12/2003, pagamento 16/12/2003, 01 dia de atraso.

A lavratura de auto de infração e, o suposto crédito tributário decorrente das multas, conforme se demonstrará, é inexistente, uma vez que a Receita Federal ignorou que o referido tributo é de lançamento por homologação, além do mais, ele foi declarado em DCTF o que afasta outros lançamentos, já que a Secretaria da Receita Federal entende que as declarações prestadas em DCTF, pelo sujeito passivo, é autolançamento.

A melhor compreensão, neste caso, é que o tributo foi duplamente autodenunciado, uma pela entrega da regular DCTF, e outra, pelo seu recolhimento espontâneo, ou seja, antes de qualquer ação fiscalizadora do credor.

A Taxa SELIC tem efeito reparador de todo e qualquer dano causado ao Erário público, por outro lado, pois ela é um misto, englobando juros de mora, correção monetária e juros remuneratórios de capital.

As reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes da União, é no sentido . de afastar as multas de ofício e de mora, em caso de confissão de dívida e seu recolhimento espontâneo à vista devidamente corrigida pela Taxa SELIC, ou seja, antes de qualquer ação fiscalizatória.

As multas fiscais, como visto decorrem da pratica de ilícitos tributários cometidos pelo contribuinte contra o Erário Público, porém, há que se admitir a sua exclusão em caso de confissão de dívida, quando o sujeito passivo da obrigação tributaria, espontaneamente a realiza, que tem entre outros efeitos não só a de poupar a açao fiscalizatória e a lavratura de auto de infração, mais a principal delas, que e a de poder o contribuinte se livrar da sanção penal pecuniária administrativa (multa(s).

A exclusão da(s) multa(s), é um favor legal e tem abrigo no CTN, arts. 138 e 148, no CPC, art. 348 e, no CPB, art. 15.

As três modalidades de lançamentos, suas causas e seus efeitos iurídicos/tributários. O CTN prevê três modalidades de lançamentos. Um descrito no art. 147: o lançamento com base em declaração; o art. 150 prevê o lançamento por homologação, e; o lançamento de ofício, este descrito no art. 149.

O lançamento de ofício a ser utilizado pelo Fisco, nos casos previstos no art. 44,1, da Lei n° 9.430/96, deve ser interpretado à luz dos arts. 148 e 149, ambos do Código Tributário Nacional. A simples constatação da falta de pagamento ou recolhimento, ou o pagamento a menor, ou sua inexatidão, ou, ainda, o erro contábil, entre outras, faltas ou erros, não são casos de lançamento de ofício, já que não se. desnatura o lançamento por homologação. O lançamento por homologação não se desnaturar uma vez que o Fisco homologa é o lançamento, o pagamento ou o recolhimento do tributo, portanto, nada diz.

Ora, com todo o respeito, a tese da aplicação cumulativa dos artigos 150, § 4º e 149, ambos do CTN, nos casos de ausência do pagamento antecipado, enaltece essa manifesta ilegalidade, já que as referidas normas não se cumulativas ou concorrentes, antes são reciprocamênte excludentes. '

No presente caso, é por óbvio que dado o transcurso de tempo de cinco anos entre a apuração e o lançamento *ex officio* da autoridade fiscal é certo que operou-se a decadência, portqnto, o fisco não pode mais reclamar seu crédito via cobrança executiva judicial, pois não há como se negar a eficácia preclusiva pelo reexame da matéria tributável, até porque trata-se de compensação de crédito do contribuinte com crédito do ' Fisco.

Face à falta de inscrição do crédito tributário em dívida ativa da Fazenda Pública, em tempo hábil e de forma regular, que seja decretada a decadência e a decorrente prescrição *ex officio,* por decurso de prazo.

As referidas multas, além de uma excluir a outra e viciar o lançamento em dívida ativa da União, são de elevado percentual, multas aplicadas pelo credor contra o devedor, ela desborda dos princípios constitucional da proporcionalidade e razoabilidade, razão pela qual as multas são inconstitucionais, já que a desporporcionalidade e a irrazoabilidade são vedas pela Constituição Federal e, com ela não guardam nenhuma relação, em toda e qualquer situação, o que não deve escapar ao pronunciamento do Poder Judiciário.

Falta de descrição de conduta especifica delituosa do sujeito passivo. Reconheceu-se que as acusações vagas e genéricas não devem fazer parte de nenhum processo, já que elas devem ser detalhadas (motivadas) e fundamentadas a quanto conduta delituosa do acusado.

Não há apuração da, ocorrência especifica e detalhada do fato delituoso, em todos os seus pormenores, exigência do Estado de Direito, como direito fundamental do acusado, do devido processo legal, para o do contraditório pleno e amplo.

A culpa, o dolo, a má-fé, a fraude e a simulação, entre outros fatos delituosos, que somente são possíveis, juridicamente, em matéria criminal, apurados em processo de cognição exauriente, jamais em processo de cognição sumária, até por que se há culpa ou • dolo, fraude ou simulação contra credores, estes é que devem, obrigatoriamente, provarem através de ato descritivo fundamentado os fato delituosos do ou dos acusados. -

Esses fatos, aliás, não se presumem provados, por simples alegações, devem, isto, sim, serem provados de forma robusta e inequívoca, por quem os alega, a nulidade é inafastável, o que deve ser reconhecida de ofício, por serem crimes de tipo.

Do Pedido.

- que seja recebido, conhecido e provido o presente recurso e julgado insubsistente os Autos de Infração, pela inexistência de causas legais e legítimas que lhes dê embasamento, o irregular lançamento, por se tratar de lançamento por homologação, impossível, portanto, lançamento de ofício, pena de afronta as Normas Gerais dè Direito Tributário e, a exclusão das multas, como foi amplamente demonstrado nos itens precedentes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância, via Aviso de Recebimento, em 19 de março de 2010, às e-folhas 46.

A empresa DISTRIBUIDORA MULLER COM. E REPRESENTAÇÕES LTDA ingressou com Recurso Voluntário, em 30 de março de 2010, de e-folhas 59.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da controvérsia.

- A falta de legitimidade do Auto de Infração;
- A insubsistência da aplicação de multa de mora;
- A decadência do lançamento.

Passa-se à análise.

A Recorrente recolheu a Cofins fora do prazo estabelecido na legislação de regência. Isso é tido por fato incontroverso.

- A falta de legitimidade do Auto de Infração"

Trata-se de argumento novo, não apresentado pela defesa em sede de manifestação de inconformidade, o que não é admissível no processo contencioso administrativo, implicando a ocorrência da preclusão consumativa.

Nos termos dos arts. 16, III e 17, ambos do Decreto n° 70.235/72, que regula o processo administrativo-fiscal, todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa deverão ser mencionados na impugnação, considerando-se não impugnadas as matérias não expressamente contestadas, *verbis*: (grifos não constam do original)

"Art. 16. A impugnação mencionará:

-a autoridade julgadora a quem é dirigida:

- a qualificação do impugnante;

- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(Redação dada pela Lei n° 8.748, de 1993)

- as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n^0 8.748, de 1993)

- se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei n0 11.196, de 2005)

£ 1^O Considerar-se-á não formulado O pedido de diligência OU perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art.

16. (Incluído pela Lei no 8.748, de 1993)

£ 2o É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

(Incluído pela Lei no 8.748, de 1993)

£ 3o Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei no 8.748, de 1993)

£ 4o A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazêlo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei no 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei n^o 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei no 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei no 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

£ 5o A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei no 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

£ 6o Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei no 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Art. 17. ***Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante****. (Redação dada pela Lei no 9.532, de 1997).'' (destacado)*

> *A preclusão se verifica pela não dedução de todos os argumentos de defesa no recurso inaugural, isto é, as matérias de direito que pretendia questionar, decorrendo daí a perda da oportunidade processual de contestação, valendo acentuar que o recurso voluntário, como dito, é totalmente distinto da impugnação, chegando mesmo, em alguns pontos, a serem mutuamente contraditórios.*

Na lição de Fredie Didier Júnior (Curso de Direito Processual Civil. Vol. I. 11ª edição, revista, ampliada e atualizada. Ed. JusPodium, Salvador: 2009. Pág. 283.), a preclusão consumativa consiste na perda da faculdade processual, por já haver sido exercida, pouco importando se bem ou mal. Uma vez praticado o ato processual, não mais é possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo, eis que já consumado.

No caso dos autos, a discussão administrativa foi delineada pela manifestação de inconformidade, restando rechaçadas quaisquer outras teses defensivas eventualmente não expostas, por aplicação do princípio eventualidade, ressalva feita ao direito ou fato supervenientes, o que não é a hipótese.

Quanto à concessão do efeito suspensivo, trata-se de aplicação do artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional.

Desta forma, sob pena de inovação recursal, entendo que não é mais possível conhecer destas alegações nesta fase processual.

- A insubsistência da aplicação de multa de mora

É alegado às folhas 02 do Recurso Voluntário, a essência da linha argumentativa esposada pelo Recorrente:

> *A lavratura de auto de infração e, o suposto crédito tributário decorrente das multas, conforme se demonstrará, é inexistente, uma vez que a Receita Federal ignorou que o referido tributo é de lançamento por homologação, além do mais, ele foi declarado em DCTF o que afasta outros lançamentos, já que a Secretaria da Receita Federal entende que as declarações prestadas em DCTF, pelo sujeito passivo, é autolançamento.*
>
> *A melhor compreensão, neste caso, é que o tributo foi duplamente autodenunciado, uma pela entrega da regular DCTF, e outra, pelo seu recolhimento espontâneo, ou seja, antes de qualquer ação fiscalizadora do credor.*
>
> *A Taxa SELIC tem efeito reparador de todo e qualquer dano causado ao Erário público, por outro lado, pois ela é um misto, englobando juros de mora, correção monetária e juros remuneratórios de capital.*

O STJ, em sede de recurso repetitivo, confirma que a denúncia espontânea não se opera nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação declarados e não pagos no vencimento, conforme o julgado:

RECURSO ESPECIAL N° 1.149.022 SP

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

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 concomitantemente.

Deveras, **a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ)** (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, 'Red. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

É que "**a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte**" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): 'No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional'.

Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

> Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.
>
> Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Destarte, diante de uma confissão de dívida e com o pagamento extemporâneo do débito, entendo aplicável o enunciado da Súmula n° 360 do STJ no sentido de que o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

- A decadência do lançamento.

A data de início da contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação é questão controversa no direito tributário. Há, basicamente, dois entendimentos sobre a questão.

O primeiro, defendido principalmente pelos contribuintes, é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento de ofício deve obedecer ao prazo decadencial estabelecido pelo art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN), ou seja, contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, independentemente de haver ou não pagamento, salvo se constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese em que a regra a ser aplicada é a do art. 173, I, do mesmo diploma legal, ou seja, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Argumenta-se que o importante é que a modalidade de lançamento seja por homologação, ou seja, aquela na qual a lei atribui ao sujeito passivo o dever de pagar sem prévio exame da autoridade administrativa. Segundo esse entendimento, se a modalidade do lançamento é por homologação, não interessa se houve algum pagamento, ou mesmo se o sujeito passivo descumpriu algum outro dever.

Alega-se que o artigo 150, § 4º, do CTN, estabelece norma de decadência em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação e que cabe ao contribuinte identificar o fato gerador, apurar o montante devido e efetuar o "auto-lançamento". Entende-se que o pagamento, realizado ou não pelo sujeito passivo, não integra a constituição do crédito tributário, mas sim a extinção, e que não se homologa pagamento, que é causa de extinção do crédito tributário, mas a atividade exercida pelo sujeito passivo, regra esta que expressamente decorre da segunda parte do artigo 150, na qual se encontram as expressões "tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa". Interpreta-se que a atividade a que se refere a lei são os atos realizados pelo sujeito passivo para o "auto-lançamento". Assim, nos casos em que a autoridade fiscal mantém-se inerte em relação às ações ou omissões do sujeito passivo, decorridos cinco anos a contar do fato gerador, tem-se a decadência.

Ainda, entende-se que o artigo 173, I, do CTN, ao prever que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, trata dos casos de lançamento por declaração, que ocorre quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que a Fazenda, com base nas informações

prestadas, constitua o crédito tributário. É por esta razão que, nesse caso, o prazo decadencial começaria a contar no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em outras palavras: nos tributos por declaração, uma vez prestadas as informações, cabe ao sujeito ativo, no exercício de seupoder/dever, constituir o crédito tributário pelo lançamento. Decorrido o exercício em que as informações foram prestadas, sem que o lançamento tenha sido efetuado, inicia-se o prazo decadencial.

Por outro lado, a interpretação da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre o art. 150 do CTN é a de que o lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, sob condição resolutória de ulterior homologação ao lançamento. Não havendo pagamento, não se cumpre o requisito básico disposto no mencionado artigo, verbis:

> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
>
> § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.
>
> (...)
>
> § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifou-se)

Dessa forma, conforme se observa na transcrição acima, entende-se que a lei atribuiu requisito ao lançamento por homologação, qual seja, a antecipação do pagamento. Assim, não basta que a legislação determine o pagamento antecipado do tributo para que se caracterize o lançamento por homologação, mas sim, que haja efetivamente o pagamento.

Não atendida a condição, não se pode configurar o lançamento por homologação e, neste caso, aplica-se a regra geral de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I do CTN, ou seja, a contagem do prazo tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A interpretação da RFB foi manifestada pela Cosit nas Soluções de Consulta Interna nº 16, de 5 de junho de 2003; 23, de 24 de agosto de 2004; e 26, de 1º de novembro de 2005. Em suma, havendo pagamento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150 do CTN; não havendo pagamento, aplica-se a regra do art. 173 do mesmo Código.

Nesse mesmo sentido concluiu a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, ao analisar a decadência das contribuições previdenciárias.

No referido parecer, a PGFN registra entendimentos dos então Conselhos de Contribuintes no sentido de que "se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática

de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...)".

Ressalta-se que consta do item 36 desse parecer, a seguir transcrito, que os Conselhos estariam começando a mudar o entendimento:

> *(...)*
>
> *36. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/ 203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.*
>
> *(...)*
>
> Ao final conclui o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008:
>
> *(...)*
>
> *d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
>
> *e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;*
>
> *(...)*

Coincide com o entendimento da RFB e o da PGFN, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), reiterado recentemente nos autos do Recurso Especial (REsp) nº 973.733/SC, julgado como representativo da controvérsia, sob o rito do art. 543-C, do CPC ("recurso repetitivo"[2]), no qual a Primeira Seção decidiu que "o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito".

De acordo com o STJ, a regra jurídica da decadência aplicável nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado, é aquela regida pelo disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

Para a situação em comento, visualiza-se o quadro de e-folhas 19:

ANEXO IV - DEMONSTRATIVO DE MULTA E/OU JUROS A PAGAR - NÃO PAGOS OU PAGOS A MENOR

VALORES EM REAIS

NÚMERO DO DÉBITO	NÚMERO DA DECLARAÇÃO	CÓDIGO DA RECEITA		PERÍODO DE APURAÇÃO	DATA DE VENCIMENTO	DATA P/ PGTO. DO AI	INSUFICIÊNCIA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS		MULTA DE OFÍCIO / ISOLADA	
		INFORMADO NA DCTF	PARA PGTO. DO AI				MULTA DE MORA PAGA A MENOR	JUROS DE MORA NÃO PAGO OU PAGO A MENOR	BASE DE CALC. PRINCIPAL RECOLHIDO/PAGO E CONFIRMADO	VAL. DEVIDO 75% DO PRINCIPAL RECOLHIDO/PAGO E CONFIRMADO
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7) *	(8)	(9)	(10)	(11)
200336018	0000100200471802047	2172	6337	01-08/2003	15/09/2003	30/03/2007	6.473,50	0,00	0,00	0,00
200336019	0000100200471802047	2172	6337	01-09/2003	15/10/2003	30/03/2007	865,32	0,00	0,00	0,00
208093505	0000100200451859578	2172	6337	01-11/2003	15/12/2003	30/03/2007	457,67	0,00	0,00	0,00
200335990	0000100200632088703	2172	6337	01-01/2003	14/02/2003	30/03/2007	17.340,15	0,00	0,00	0,00
200335993	0000100200632088703	2172	6337	01-02/2003	14/03/2003	30/03/2007	13.812,02	0,00	0,00	0,00
						TOTAL ==>	** 38.948,66	*** 0,00	0,00	**** 0,00

O contribuinte foi intimado do Auto de Infração em 19/03/2007, via Aviso de Recebimento, conforme e-folhas 30.

Uma vez que não transcorreu o prazo de cinco anos, na forma do artigo 150, §4o do Código Tributário Nacional, uma vez que ocorreram recolhimentos, consoante e-folhas 14 à 18, o lançamento não está eivado pela decadência.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário em parte para não conhecer da matéria referente à falta de legitimidade do Auto de Infração e na parte conhecida negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.