



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

Processo n° 10980.001789/2004-15
Recurso n° 171.022 Voluntário
Acórdão n° **1402-00.252 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 2 de setembro de 2010
Matéria PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. DCOMP ENVIADA APÓS VENCIMENTO DO DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXIGIBILIDADE 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.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. ANTINOMIA. LEI Nº 9.430/96 E IN Nº 460/04. CTN. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Incabível alegar violação ao princípio da legalidade em decisão proferida com base na Lei nº 9.430/96 e na IN SRF Nº 460/04, eis que inexistente antinomia destas em relação ao instituto da denúncia espontânea do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Carlos Pelá, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

EDITADO EM: 29/09/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima (Presidente de Turma), Antonio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Botica Comercial Farmacêutica Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma da DRJ Curitiba/PR, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

“Trata o processo de Declaração de Compensação de fls. 01/02, em que foi declarado crédito referente a saldo negativo de IRPJ, do ano calendário 1999, no valor originário de R\$ 1.454.982,10, a ser compensado com débito de Cofins, do período 11/2003, no total de R\$ 2.483.945,44.

Conforme Despacho Decisório proferido pela Seort/DRF Curitiba, em 01/07/2005, às fls. 107/112, a autoridade fiscal homologou parcialmente a compensação, até o valor de R\$ 1.854.792,82, restando saldo devedor de R\$ 629.147,62.

Cientificada do Despacho Decisório, por via postal, em 06/07/2005, conforme AR de fl. 114, tempestivamente, em 08/08/2005, a interessada ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 115/127.

À fl. 141 consta despacho proferido por esta DRJ, na data de 11/08/2005, em que a Delegada declarou-se incompetente para a apreciação da manifestação de inconformidade, sob a justificativa de que esta não teve como objeto a homologação parcial de compensação, mas os valores que estavam sendo cobrados.

Novo despacho decisório foi elaborado pela DRF/Curitiba, às fls. 142/147, confirmando a decisão anterior, e esclarecendo que, em vista do atraso da entrega da Dcomp, relativamente ao vencimento do débito da Cofins a ser compensado, este foi acrescido de multa moratória de 20% e juros.

Cientificada deste Despacho Decisório, por via postal, em 20/09/2005, conforme AR de fl. 152, tempestivamente, em 24/10/2005, a interessada ingressou com a reclamação de fls. 153/185, por meio de seu representante legal, conforme instrumento de fls. 128/129, que se resume a seguir.

Preliminar. Competência da DRJ

Preliminarmente, a impugnante contesta a declaração de incompetência manifestada pela Delegada da DRJ, alegando que o art. 224 do Regimento Interno da SRF nada trata acerca do mérito ou assunto da manifestação de inconformidade enquanto requisito de procedibilidade para exame do recurso, pois a regra apenas impõe como pressuposto que a manifestação de inconformidade seja apresentada contra a não-homologação ou homologação parcial do pedido de compensação;

Afirma que deixou expressamente consignado que a manifestação de inconformidade estava sendo apresentada contra a homologação parcial do Dcomp,

e assim, deveria a DRJ ter-se pronunciado, ainda que fosse para declarar que os cálculos estavam corretos e que a cobrança era devida;

Assinala que, se o despacho decisório apenas homologou parcialmente a compensação por entender haver um crédito remanescente a ser pago, sendo este o fundamento do referido ato administrativo, nada obsta que se impugne os referidos cálculos e valores, os quais apenas servem como suporte à argumentação apresentada e não como único “assunto” trazido no bojo da petição;

Aduz que a argumentação apresentada na manifestação de inconformidade é, sem dúvida, o questionamento das razões que levaram à homologação parcial do débito, não havendo outra forma para fazê-lo que não através da demonstração de erro nos cálculos realizados pela autoridade fazendária, que a levaram a emitir carta de cobrança fundada na homologação parcial do Dcomp;

Mérito.

No mérito, questiona a decisão da autoridade fiscal, que entendeu não ser possível excluir multa moratória, em vista de previsão em instrução normativa da SRF, e ressalta que tal entendimento fere o princípio da legalidade, mesmo reconhecendo explicitamente que houve denúncia espontânea;

Explica que, em 19/03/2004, a empresa apresentou declaração de compensação de Cofins com IRPJ, não obstante o tenha feito a destempo, já que o prazo para a apresentação da mencionada declaração era 15/12/2003;

Justifica que, naquela oportunidade, efetuou a compensação *sponte propria*, independentemente de atuação do fisco no sentido de cobrar o valor devido, ou seja, antes do início de qualquer procedimento administrativo fiscal. Acrescenta que tal conduta é denominada de denúncia espontânea, e tem como característica intrínseca a dispensa de multa, se efetuada antes do início de qualquer processo administrativo fiscal;

Entende que débito espontaneamente confessado é aquele em que o contribuinte informa o valor do imposto antes de verificada qualquer ação tendente a realizar o lançamento de ofício, e recolhe o tributo devido acrescido de juros de mora, ficando excluído o dever de pagar. Afirma que, no caso, o recolhimento do tributo foi realizado nos termos do art. 138 do CTN, e assim fica vedada a incidência de multa de qualquer natureza sobre o valor do débito objeto da compensação;

Assevera que a multa de mora não pode ser reclamada no caso de denúncia espontânea, porquanto sua consequência jurídica é justamente a exclusão da responsabilidade pela infração;

Contesta a interpretação dada pelas autoridades fazendárias, que, em geral, cobram multa moratória naquelas hipóteses, sob alegação de que a mesma não possui caráter punitivo, e cita decisões do STJ, TRF4, Conselho de Contribuintes e doutrina;

Sustenta que equivale a denúncia espontânea a hipótese de confissão de dívida como prevista pelo art. 74, §6º da Lei nº 9.430/96, haja vista ser a mesma anterior à realização de qualquer procedimento administrativo, sendo voluntária, devendo portanto ficar afastada a imposição de qualquer penalidade;

Princípio da legalidade

Reclama que a autoridade fazendária infringiu o princípio da legalidade, já que a Instrução Normativa nº 460/04 não merece aplicabilidade, por ser contrário ao disposto no art. 138 do CTN;

Cita doutrina comentando o princípio da legalidade;

Aponta ser inequívoco que, ao modificar a regulamentação relativa à denúncia espontânea a SRF está extrapolando a sua função exclusivamente regulamentar, para, de forma inadmissível legislar, competência esta exclusiva do Poder Legislativo e com isso ferindo de morte o princípio constitucional da legalidade. Além disso, entende que a instrução normativa encerra antinomia normativa, por conflitar com disposição de norma hierarquicamente superior;

Argumenta que, mesmo que a cobrança não fosse insubsistente por estar acrescida de penalidade não prevista na legislação vigente, ainda assim não poderia incidir multa sobre o débito que foi objeto de compensação, mas apenas sobre o valor que deixou de ser compensado, pois em relação ao primeiro ocorreu a denúncia espontânea, a qual afasta a incidência de qualquer penalidade;

Observa que a autoridade fazendária fundamenta a cobrança apenas em instruções normativas, e que tal decisão é impertinente em um estado democrático de direito, em que se espera que as autoridades administrativas observem a Constituição Federal, em todos os seus conceitos e princípios, inclusive e especialmente o da legalidade e o da moralidade;

Ressalta o dever da administração de imprimir transparência a seus atos, de modo que esta deveria ter apresentado o demonstrativo dos cálculos por escrito para o caso concreto, ainda que a forma utilizada para o cálculo esteja disponível para consulta pela Internet.

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 06-18.768 (fls. 188-198), proferido em 31/07/2008, traz a seguinte ementa:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. COMPETÊNCIA DA DRJ. DISCUSSÃO DOS VALORES COBRADOS.

Deve ser acolhida preliminar de competência da DRJ, contra decisão em que a autoridade julgadora declarou-se incompetente para apreciar os valores cobrados após homologação parcial, uma vez que a discussão acerca do quantum não homologado confunde-se com o próprio mérito da decisão a ser enfrentada.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. ANTINOMIA. IN Nº 460/04. CTN. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Incabível alegar violação ao princípio da legalidade em decisão proferida com base na IN SRF Nº 460/04, eis que inexistente antinomia desta em relação ao instituto da denúncia espontânea do CTN, e os acréscimos exigidos são previstos em lei.

COMPENSAÇÃO. DCOMP ENVIADA APÓS VENCIMENTO DO DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DE MULTA PUNITIVA. EXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA.

Correta a decisão de parcial homologação de débito com vencimento anterior à data de envio da Dcomp, descabendo alegar denúncia espontânea, que é apta a excluir somente as multas de natureza punitiva, não atingindo a multa moratória, de caráter indenizatório, exegese esta que deve prevalecer, sob pena de implicar a absoluta ineficácia da multa de mora.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 19/08/2008 (A.R. de fl. 199), a recorrente interpôs recurso voluntário em 18/09/2008 (fl. 202-206) onde sustenta ter ocorrido a denúncia espontânea, decorrente da apresentação de PER-DCOMP. Como consequência, considera indevida a incidência de multa, seja moratória ou de ofício.

Alega, ainda, que a competência para tratar sobre responsabilidade quanto a infrações é do Código Tributário Nacional, não podendo tal matéria ser alterada por normas de inferior hierarquia. Nesse sentido, entende que a decisão recorrida merece reparos já que a incidência da multa moratória tem por base a Lei Ordinária nº 9.430/96 e a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 460/04.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

De se observar, de plano, que a recorrente tão-somente repisa alguns dos argumentos apresentados em sua manifestação de inconformidade. Dessa forma, e considerando que tais argumentos foram adequadamente enfrentados na decisão de primeira instância, peço vênias para adotar parte dos fundamentos do voto contido naquele Acórdão relativo à matéria aqui discutida.

Destaque-se, de início, que 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. Veja-se a fundamentação do voto de primeira instância:

“...

Não merecem prevalecer os argumentos formulados pela interessada. Ela recorre ao instituto da denúncia espontânea, assim introduzido no ordenamento jurídico, através do art. 138 do CTN:

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.

A tese da impugnante se funda na premissa de que a denúncia espontânea excluiria toda e qualquer modalidade de penalidade, inclusive as de caráter moratório. Essa interpretação, à primeira vista possível em face da literalidade da redação, a qual não estabelece distinção entre as modalidades de multa, torna-se insustentável quando examinada a partir de uma perspectiva sistemática, que leva em conta a lógica interna do ordenamento jurídico como um todo. Inicialmente, há que se distinguir a multa punitiva da multa moratória, sendo esta indenizatória e aquela punitiva, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, em Curso de Direito Tributário, 16ª edição, Saraiva, 2004, pg. 514:

As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. Muitos a consideram de natureza civil, porquanto largamente utilizadas em contratos regidos pelo direito privado. Essa doutrina não procede. São previstas em leis tributárias e aplicadas por funcionários administrativos do Poder Público.

A interpretação que deve prevalecer, quanto aos efeitos da denúncia espontânea, é aquela segundo a qual os benefícios decorrentes da denúncia espontânea circunscrevem-se às multas de natureza punitiva, que são justamente aquelas aplicadas pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização, não se aplicando às penalidades de caráter indenizatório, como a multa de mora. É que, caso a multa moratória fosse também excluída pela denúncia espontânea, seria ela totalmente inócua, já que o contribuinte sempre poderia optar por deixar de recolher o tributo no prazo legal, e escolher um dia qualquer para saldar sua dívida com o fisco, bastando que pague “espontaneamente”, sem qualquer multa pelo inadimplemento. Além disso, na hipótese de o fisco bater a sua porta antes do pagamento, também não poderia exigir a multa de mora, já que a penalidade cabível seria a multa de ofício. Em suma, caso vingasse a tese formulada pela litigante, a multa de mora seria absolutamente desprovida de eficácia, pois jamais seria exigível, nem por ato espontâneo do contribuinte, nem por dever do fisco.

Por óbvio que essa conclusão foge ao bom senso, e merece, portanto, ser rejeitada. Não pode o ordenamento jurídico, por um lado, criar um instituto e conferir legitimidade à autoridade fiscal para aplicá-lo visando a determinados fins, e, de outro lado, retirar-lhe totalmente sua eficácia. A relevância da multa moratória foi inclusive reafirmada pelo legislador, quando estipulou sua incidência no caso de recolhimento em atraso de tributos e contribuições, nos seguintes termos do art. 61 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, 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)

§1º. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º. *O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

§3º. *Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifos não são do original)*

A interpretação no sentido de que a denúncia espontânea é apta a eximir o contribuinte somente das penalidades de natureza punitiva, sendo ineficaz quanto às multas moratórias, é compartilhada por Paulo de Barros Carvalho, ao comentar o art. 138 do CTN, na obra Curso de Direito Tributário, 16ª edição, Saraiva, 2004, pg. 512:

A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de penas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra. (Grifou-se)

Na jurisprudência do Conselho de Contribuintes encontram-se diversos julgados em consonância com a presente decisão, conforme se transcreve a seguir:

Número do Recurso: 135810

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10746.000330/2005-58

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: RESTITUIÇÃO/COMP COFINS

Recorrida/Interessado: DRJ-BRASÍLIA/DF

Data da Sessão: 18/10/2007 15:00:00

Relator: Emanuel Carlos Dantas de Assis

Decisão: ACÓRDÃO 203-12511

Resultado: NPQ - NEGADO PROVIMENTO POR QUALIDADE

Texto da Decisão: Pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Luciano Pontes de Maya Gomes, Mauro Wasilewski (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. APLICABILIDADE.

A denúncia espontânea objeto do art. 138 do CTN refere-se a outras infrações que não o mero inadimplemento de tributo, pelo que descabe excluir a multa de mora no caso de recolhimento com atraso. (Grifou-se)

Recurso negado.

Número do Recurso: 151552

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10830.003822/00-15

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTRO

Recorrida/Interessado: 4ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Data da Sessão: 24/05/2007 00:00:00

Relator: Sandra Maria Faroni

Decisão: Acórdão 101-96167

Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Ementa: 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)

COMPENSAÇÃO- Se a Secretaria da Receita Federal reconhece o valor do crédito integrante do pedido de restituição, e se esse valor é suficiente para comportar todos os débitos cuja compensação foi pleiteada, é de ser homologada a compensação.

...”

Quanto ao argumento de que a autoridade fazendária teria infringido o princípio da legalidade, pondera-se que, ao contrário do que pensa a interessada, a Lei nº 9.430/96 encontra-se inserida normalmente no ordenamento jurídico Pátrio e que a Instrução Normativa nº 460/04 foi elaborada em consonância com a norma veiculada pelo art. 138 do CTN e art. 61 da Lei nº 9.430/96. Nesse sentido, veja-se a decisão de primeira instância.

“A interessada reclama que a autoridade fazendária infringiu o princípio da legalidade, já que a Instrução Normativa nº 460/04 não merece aplicabilidade, por ser contrário ao disposto no art. 138 do CTN. Aponta ser inequívoco que, ao modificar a regulamentação relativa à denúncia espontânea a SRF extrapolou a sua função exclusivamente regulamentar, sendo que a competência para legislar é exclusiva do Poder Legislativo, e com isso feriu de morte o princípio constitucional

da legalidade. Além disso, entende que a instrução normativa encerra antonímia normativa, por conflitar com disposição de norma hierarquicamente superior. Observa que a autoridade fazendária fundamenta a cobrança apenas em instruções normativas, e que tal decisão é impertinente em um estado democrático de direito, em que se espera que as autoridades administrativas observem a Constituição Federal, em todos os seus conceitos e princípios, inclusive e especialmente o da legalidade e o da moralidade. Ressalta o dever da administração de imprimir transparência a seus atos, de modo que esta deveria ter apresentado o demonstrativo dos cálculos por escrito para o caso concreto, ainda que a forma utilizada para o cálculo esteja disponível para consulta pela Internet.

Sem razão à impugnante.

A contrário do que pensa a interessada, e de acordo com os fundamentos explanados no item anterior, a Instrução Normativa nº 460/04 foi elaborada em consonância com a norma veiculada pelo art. 138 do CTN.

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 51 e 52 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação. (Grifou-se)

Os acréscimos legais a que se refere o dispositivo acima são os previstos no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, já citado anteriormente, e que foram corretamente aplicados pela autoridade administrativa. Nos cálculos, foram levados em conta as datas do vencimento da Cofins (15/12/2003) e da entrega da Dcomp (19/03/2004). Assim, foram aplicados multa de 20%, pelo transcurso de mais de sessenta dias, e juros de 3,35%, considerando as taxas de janeiro (1,27%), fevereiro (1,08%) e março (1%).

Dessa forma, inexistindo qualquer antinomia entre as disposições da Instrução Normativa nº 460/04 e o CTN, e não tendo o regulamento administrativo exigido nada além do que a lei já estipula, não vislumbro qualquer afronta ao princípio da legalidade. Finalmente, a aventada falta de transparência não subsiste, já que no segundo despacho, a autoridade fiscal demonstra como chegou aos valores não homologados.”

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário apresentado.

Sala das Sessões, em 2 de setembro de 2010.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar – Relator

