



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

**Processo n°** 11020.001496/2003-78  
**Recurso n°** 11.020.001496200378 Voluntário  
**Acórdão n°** **3401-01.747 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de março de 2012  
**Matéria** COFINS - CUMULATIVIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO - DCTF - ART. 90, MP 2.158-35, DE 2001 - NECESSIDADE DO LANÇAMENTO - MULTA DE OFÍCIO X MULTA DE MORA  
**Recorrente** FRAS-LE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 31/05/1998, 30/06/1998, 31/07/1998

NULIDADE. MATÉRIA JÁ JULGADA DEFINITIVAMENTE EM OUTRO PROCESSO.

Não se conhece de matéria que já se encontra definitivamente julgada na esfera administrativa e que foi debatida no processo administrativo que deu origem e que dá suporte ao auto de infração constante deste processo.

DCTF. DÉBITO DECLARADO. SALDO A PAGAR ZERO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Havendo disposição específica no artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, no sentido de que os débitos declarados em DCTF e cujas compensações não tenham sido homologadas pela autoridade fiscal deviam ser exigidos mediante o procedimento de lançamento de ofício, de se desprezar, por lhe conflitar e lhe ser hierarquicamente inferior, a disposição contida na IN SRF nº 126, de 1998, com a redação que lhe foi dada pela IN SRF nº 16, de 14/02/2000, que considerava aqueles débitos como confessados e permitia a sua exigência por meio de mera cobrança. Somente com a edição da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, posteriormente regulamentada pela IN SRF nº 480, de 2004, é que não só os *Saldos a Pagar*, mas, também, quaisquer diferenças encontradas nos procedimentos de compensação informados em DCTF, passaram a ser considerados como confissão de dívida, de modo que a sua exigência não mais passou a depender de lançamento de ofício. No caso, o auto de infração foi lavrado ainda na vigência do artigo 90 da MP 2.158-35, de 2001.

MULTA DE OFÍCIO. CONVOLAÇÃO EM MULTA DE MORA. IMPOSSIBILIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE.

De se rejeitar a convolação de multa de ofício de 75% em multa de mora de 20% feita pela instância de julgamento de primeira instância, por lhe faltar competência para promover alterações nos dispositivos legais que sustentam o lançamento de ofício. No caso, ao transformar uma multa de ofício em multa de mora, a DRJ acabou por proceder a um novo lançamento, o que lhe é vedado.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a multa. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Emanuel Carlos Dantas de Assis, que fará Declaração de Voto.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça.

## Relatório

Na Sessão de 05 de setembro de 2008, por meio da Resolução nº 203-00.925 [fls. 168/174], deliberáramos, com outra composição, que a solução da lide constante deste processo dependia totalmente do que fosse decidido no de nº 11020.001133/98-12<sup>1</sup>, haja vista que aqui se discute como matéria principal o cabimento ou não de um auto de infração para a exigência de débitos da Cofins já informados em DCTF e que constaram da declaração de compensação que acompanhou o referido pedido de reconhecimento de créditos do IRPJ e da CSLL naqueloutro processo. É que, não tendo a DRF de origem reconhecido referidos créditos, não homologou as compensações a ele atreladas e determinou, com base no artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, que se procedesse ao lançamento de ofício dos débitos tidos como não compensados.

O processo retorna a esta Turma após o desfecho definitivo na esfera administrativa<sup>2</sup> daquela discussão travada acerca do reconhecimento dos créditos do IRPJ e da CSLL, desfecho esse que se deu, consoante o Acórdão nº 105-14.666, proferido pela 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, pelo não provimento do Recurso Voluntário; ou seja, não se reconheceu a existência do direito creditório e não se homologou as compensações declaradas.

Uma descrição mais minudente acerca de todo o conteúdo deste processo pode ser encontrada no Relatório que fiz quando da referida Resolução nº 203-00.925, de sorte que neste espaço e momento procurarei ater-me apenas aquilo que considero fundamental para o presente julgamento.

Como já dito, o auto de infração em discussão, foi lavrado em 28/05/2003 para a exigência de débitos da Cofins dos períodos de apuração de maio, junho e julho de 1998, a partir de despacho exarado pela DRF em Caxias do Sul dando conta que referidos débitos, tendo sido informados em uma compensação não homologada, haveriam de ser constituídos de ofício nos termos do disposto no art. 2º da IN SRF 77, de 1998, e do art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

A autuada, por sua vez, contestara a exigência alegando que os referidos débitos constaram de sua DCTF e que, portanto, a teor do constante no parágrafo único do art. 1º da IN SRF nº 77, de 1998, com a redação dada pelo art. 1º da IN SRF nº 14, de 16/02/2000, bem como no art. 22 da IN SRF 210, de 01/10/2002, não haveria que se falar em lançamento de ofício, que considera deva ser anulado por ferir princípios constitucionais, mas apenas no prosseguimento da cobrança. A par disso, argumentou também que, mesmo que se considerasse como débitos confessados o “saldo a pagar”, haveria que se levar em conta o enunciado do art. 8º e seus parágrafos 3º e 4º, da IN SRF nº 255, de 12/12/2002.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre-RS considerara válido o lançamento, retirando, entretanto, a multa de ofício de

75%, invocando para tanto a regra do art. 18 da Medida Provisória nº 135, de 2003, c/c o artigo 106, II, c, do Código Tributário Nacional; convolou-a, então, numa multa de mora de 20%.

No Recurso Voluntário a Recorrente, além de insistir no cancelamento da autuação, pugnara também pelo cancelamento puro e simples da multa de ofício e não a sua convação em multa de mora, porquanto, entende, não poderia a DRJ ter “consertado” ou “emendado” um lançamento feito por meio de auto de infração.

No essencial, é o Relatório.

**Voto**

Inicialmente, de se lembrar que não há contestação quanto à formação dos valores da exigência, já que, consoante explicitado, os débitos são exatamente os mesmos que constaram das declarações de compensação não homologadas e na DCTF. O que se discute é se haveria a necessidade, ou não, do lançamento de ofício, em vez de simplesmente se prosseguir na cobrança administrativa e posterior envio à PFN, e se poderia a DRJ convolar a multa de ofício de 75% numa multa de mora de 20%.

**Nulidade**

Argumentou a Recorrente que o presente lançamento deveria ser anulado porquanto fundamentado num Despacho Decisório exarado por servidor incompetente, no caso, o Chefe da Saort. Referiu-se ela ao Despacho Decisório da DRF-Caxias do Sul-RS proferido no âmbito do processo administrativo nº 11020.001133/98-12, que tratou de restituição de IRPJ e CSLL e de compensação de débitos.

Referida matéria, entretanto, revelou-se estranha ao presente processo, na medida em que sua análise se deu, como não poderia deixar de ser, no âmbito do processo administrativo em que surgiu, qual seja, o referido processo nº 11020.001133/98-12, que, como dito e redito alhures, já teve decisão definitiva na esfera administrativa, contra a qual não cabe mais nenhum recurso.

De não se conhecer, portanto, o argumento de nulidade da Recorrente.

**DCTF com “Saldo a Pagar” zerado - lançamento de ofício ou cobrança**

Observa-se na DCTF entregue pela autuada, às fls. 10/12, e no auto de infração, que: (R\$)

Cofins	DCTF				Auto de Infração		
	Período apuração	Débito Apurado	Créditos Vinculados			Saldo a Pagar	Valor lançado
			Pagamentos	Compensação			
Maio/1998	199.834,06	19.983,41	179.850,67	0,00	179.850,67		
Junho/1998	187.082,82	18.708,29	168.374,54	0,00	168.374,54		
Julho/1998	193.218,01	19.321,80	173.896,21	0,00	173.896,21		

A discussão sobre se o que se confessa numa DCTF é o total do débito declarado ou o “Saldo a Pagar” que restar após as vinculações de créditos efetuadas não é nova nesta Câmara e o entendimento que tem aqui prevalecido, eu vencido, é o de que somente a partir da Medida Provisória nº 135, de 31/10/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833, de 29/12/2003, regulamentada pela IN SRF nº 482, de 21/12/2004, é que deixou de haver a

necessidade de lançamento de ofício nos casos em que as compensações não fossem homologadas e os débitos constassem de DCTF com saldo a pagar zerado; antes, não.

Porém, conforme procurarei expor a seguir, para mim houve um período anterior à referida Medida Provisória nº 135, isto é, antes de 31/10/2003, em que também não havia a necessidade de lançamento.

Antes de adentrar na análise desta questão é preciso esclarecer que ao preencher a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, o contribuinte é obrigado a informar, para o débito apurado em cada período, como efetuou ou está efetuando a sua respectiva quitação, ou seja, para cada débito deve vincular um "crédito", seja ele decorrente de: pagamento por meio de Darf; compensação de pagamento indevido ou a maior feito em período anterior; outras compensações, autorizadas judicialmente ou não; pedido de parcelamento; suspensão da exigibilidade; ou, ainda, de outros motivos.

Só depois de deduzidos do valor do débito a somatória de todos os créditos vinculados é que se informa o *saldo a pagar* então obtido, que, na maioria das vezes, é **zero**, pois o prazo de entrega tempestiva da DCTF ocorre após o encerramento do prazo de quitação dos tributos nela declarados, e o contribuinte deve recolhê-los na data de vencimento prescrita por lei. Se não o fizer, informa o porquê do seu procedimento na DCTF, preenchendo as linhas correspondentes aos tipos de créditos vinculados citados no parágrafo anterior.

Neste caso, entende a recorrente que os débitos ora constituídos de ofício já constaram de sua DCTF e que tal procedimento do Fisco, portanto, deveria ser cancelado.

Aqui é preciso nos debruçarmos um pouco mais sobre a evolução legislativa da matéria, começando com o ato legal que autorizou o Ministro da Fazenda a instituir obrigações acessórias de sorte a propiciar à autoridade fazendária o conhecimento dos recolhimentos efetuados antecipadamente pelo sujeito passivo, qual seja, o art. 5º e §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13/06/1984, *verbis*:

“Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito. (*grifei*)

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 3º (...)

Vê-se, portanto, que o objetivo do legislador foi, primeiro, o de permitir à administração tributária a exigência imediata (cobrança) do crédito tributário que houvesse sido informado (confessado) pelo próprio sujeito passivo, e, segundo, que, o referido crédito, caso não pago no prazo legal estabelecido, poderia ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, devidamente acrescido de atualização monetária, de multa de 20% e de juros de mora. Observa-se também que ainda não havia qualquer menção à figura dos *saldos a pagar*, e que, com outras palavras, o objetivo do legislador foi o de também evitar a necessidade de lançamento do crédito tributário declarado (confessado) pelo contribuinte.

A sigla DCTF, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, já foi usada anteriormente para a Declaração de Contribuições e Tributos Federais, instituída pela IN SRF nº 129, de 19/11/1986, com periodicidade mensal, e servia para a prestação de informações dos débitos, relativos aos períodos de apuração até 12/1996, apurados pelas pessoas jurídicas obrigadas à sua apresentação.

A partir de janeiro de 1997 e até dezembro de 1998, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais passou a ter periodicidade trimestral, com os trimestres encerrando-se em 31/03, 30/06, 30/09, e 31/12 do ano calendário correspondente e foi utilizada para a prestação de informações dos débitos relativos aos tributos e contribuições apurados pelas pessoas jurídicas no respectivo trimestre, bem como os créditos a eles relacionados. Passaram a constar também da declaração as informações sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, parcelamentos e compensações.

A Declaração de Contribuições e Tributos Federais foi extinta pela IN SRF nº 127, de 30/10/1998, a partir de janeiro de 1999, sendo substituída pela atual DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), instituída pela IN SRF nº 126, de 30/10/1998.

Esta nova DCTF, com alguns conceitos e definições alterados pela IN SRF nº 255, de 11/12/2002, que revogou a IN SRF nº 126/1998, também tinha periodicidade trimestral, e foi utilizada para a prestação das informações relativas aos tributos e contribuições apurados pelas pessoas jurídicas no trimestre correspondente. Também continha informações relativas aos pagamentos efetuados, relativos aos débitos nela declarados, bem como informações sobre suspensão da exigibilidade do crédito tributário, parcelamentos e compensações.

A referida IN SRF nº 126, de 1998, que criou a *nova* DCTF, estabelecia originalmente em seu artigo 7º que:

“**Art. 7º** Todos os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.

§ 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, imediatamente após a entrega da DCTF.

§ 2º Os saldos a pagar relativos ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, apurado anualmente, serão, também, objeto de auditoria interna, abrangendo as informações prestadas na DCTF e na Declaração Integrada de Informações da Pessoa Jurídica - DIPJ, antes do envio para inscrição em Dívida Ativa da União.

§ 3º Os débitos apurados nos procedimentos de auditoria interna serão exigidos de ofício, com o acréscimo de multa, moratória ou de ofício, conforme o caso, efetuado com observância do disposto nas Instruções Normativas SRF nº 094, de 24 de dezembro de 1997, e nº 077, de 24 de julho de 1998.” (*grifei*)

Porém, com a entrada em vigor da IN SRF nº 16, de 14/02/2000, o referido artigo 7º ficou assim redigido:

“**Art. 7º** Todos os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.

§ 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, imediatamente após a entrega da DCTF.

§ 2º Na hipótese de indeferimento de pedido de compensação, efetuado segundo o disposto nos arts. 12 e 15 da Instrução Normativa SRF nºs 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997, os débitos decorrentes da compensação indevida na DCTF serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União, trinta dias após a ciência da decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento. (grifei)

§ 3º Os saldos a pagar relativos ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, apurado anualmente, serão, também, objeto de auditoria interna, abrangendo as informações prestadas na DCTF e na Declaração Integrada de Informações da Pessoa Jurídica - DIPJ, antes do envio para inscrição em Dívida Ativa da União.

§ 4º Os débitos apurados nos procedimentos de auditoria interna serão exigidos de ofício, com o acréscimo de juros moratórios e de multa, moratória ou de ofício, conforme o caso, efetuado com observância do disposto nas Instruções Normativas SRF nº 094, de 24 de dezembro de 1997, e nº 077, de 24 de julho de 1998."

Relevante notar que na versão original da referida IN nº 126/98, isto é, sem as alterações introduzidas pela IN SRF nº 16, de 14/02/2000, havia menção apenas aos *saldos a pagar* para fins de envio à PFN caso não pago nos prazos legais estabelecidos; depois, com a nova redação, também os débitos decorrentes de compensação indevida poderiam ser encaminhados para a cobrança executiva, porém, com a ressalva ou condição de que houvesse uma decisão definitiva na esfera administrativa mantendo o indeferimento do direito que deu causa à referida compensação considerada indevida.

E não identifico nessa distinção – para os *saldos a pagar* o envio para a inscrição seria imediato, enquanto que para as *compensações indevidas* o envio para inscrição deveria aguardar o desfecho do processo na esfera administrativa – qualquer indicativo de que somente os *saldos a pagar* é que devem ser considerados como confissão de dívida. A diferença entre as duas situações visou apenas atender ao direito à ampla defesa por parte do sujeito passivo em relação às compensações não aceitas.

Então, nessa linha, pode-se dizer que até esse momento, e, especialmente em face do § 2º do artigo 7º da IN SRF nº 126, de 1998, com a redação que lhe deu a IN SRF nº 16, de 2000, acima transcrito, não somente o “Saldo a Pagar” informado em DCTF restaria confessado, mas, também, os débitos informados em compensação.

Todavia, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, passou a tratar dos casos em que o Fisco, ao realizar procedimentos de auditoria nas compensações declaradas, encontrasse diferenças seu desfavor, diferenças essas que implicariam na alteração do “Saldo a Pagar”, verbis:

“Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão da exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”

Ou seja, esse dispositivo claramente, a meu ver, alinha-se em posição diversa do citado § 2º do artigo 7º da IN SRF nº 126, de 1998, com a redação que lhe foi dada pela IN SRF nº 16, de 14/02/2000, a que me referi acima, pois, enquanto a medida provisória determina um lançamento de ofício para a constituição de crédito tributário das diferenças, por exemplo, de uma compensação não comprovada, a referida IN considera que os débitos relacionados a essa compensação já teriam sido confessados e que dependeriam apenas do desfecho da decisão correspondente na esfera administrativa para serem inscritos em Dívida Ativa da União. Em outras palavras, um dispositivo determina o lançamento de ofício e o outro, que lhe é hierarquicamente inferior, apenas uma carta de cobrança.

Posteriormente, editou-se a IN SRF nº 255, de 11/12/2002, que, revogando a IN SRF nº 126, de 1998, dispunha no seu artigo 8º:

**“Art. 8º** Todos os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.

§ 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União após o término dos prazos fixados para a entrega da DCTF.

§ 2º Os saldos a pagar relativos ao IRPJ e à CSLL das pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, apurados anualmente, serão objeto de auditoria interna, abrangendo as informações prestadas na DCTF e na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), antes do envio para inscrição em Dívida Ativa da União.

**§ 3º Os débitos apurados em procedimentos de auditoria interna, inclusive aqueles relativos às diferenças apuradas decorrentes de informações prestadas na DCTF sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade indevidas ou não comprovadas serão enviadas para inscrição em Dívida Ativa da União, com os acréscimos moratórios devidos.( \* )**

**§ 4º Serão objeto de lançamento de ofício, com multa agravada, as diferenças apuradas na DCTF, conforme disposto no § 3º, quando decorrerem de: ( \* )**

**I - na hipótese de compensação, direito creditório alegado com base em crédito:**

- a) de natureza não tributária;**
- b) não passível de compensação por expressa disposição normativa;**
- c) inexistente de fato;**
- d) fundados em documentação falsa;**

**II - demais hipóteses, além das referidas no inciso I, em que também fique caracterizado o evidente intuito da prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.” (destaques meus)**

Porém, os parágrafos 3º e 4º, por terem sido instituídos com base na Medida Provisória nº 75, de 24 de outubro de 2002, restaram prejudicados haja vista que referida medida provisória acabou sendo rejeitada pela Câmara dos Deputados em 18/12/2002.

Assim, voltou a prevalecer aquele regramento estabelecido pela IN SRF nº 126, de 1998, em seu artigo 7º, com as alterações da IN SRF nº 16, de 14/02/2000, acima reproduzido, de sorte que, fazendo uma nova parada na minha linha de raciocínio, tenho que admitir – revendo posicionamento anterior que - de 14/02/2000 até 24/08/2001, o procedimento para se exigir um crédito tributário decorrente de compensações informadas em DCTF e posteriormente não confirmadas pelo Fisco, deveria se dar unicamente por meio de lançamento de ofício, e não mais por meio de mera cobrança de um valor tido como confessado.

Essa necessidade do lançamento de ofício para esses casos, porém, vigorou até a edição da MP nº 135, de 30/10/2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29/12/2003, em cujo art. 18 assim se dispôs, *verbis*:

“Art.18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

§ 1º Nas hipóteses de que trata o **caput**, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 2º A multa isolada a que se refere o **caput** é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme o caso.

[...]

Esse artigo 18 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, foi alterado por dispositivos legais supervenientes, porém, na essência, manteve-se a previsão de lançamento, este voltado, unicamente, para uma multa isolada, ou seja, a partir de 31/10/2003, o lançamento de ofício para a constituição de crédito tributário, mesmo no caso de DCTF apresentadas antes dessa data, não mais poderia ser efetuado, por falta de amparo legal.

Para regulamentar de vez esta regra, surgiu, então, a IN SRF nº 482, de 21/12/2004, que revogando a IN SRF nº 255, de 2002, fixou, em seu artigo 9º:

“**Art. 9º** Todos os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.

§ 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, bem assim os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, com os acréscimos moratórios devidos.

§ 2º Os saldos a pagar relativos ao IRPJ e à CSLL das pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, apurados anualmente, serão objeto de auditoria interna, abrangendo as informações prestadas na DCTF e na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), antes do envio para inscrição em Dívida Ativa da União.”

Observe-se, portanto, que referido ato infralegal passou a considerar como confissão de dívida não somente os saldos a pagar, mas também “os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos a informações indevidas ou não

comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade”, ou seja, o valor total do débito informado”.

Em face de todo o exposto e considerando que os fatos em julgamento ocorreram ainda no período de vigência do artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001<sup>3</sup>, isto é, antes da entrada em vigor do citado artigo 18 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, o que nos remete para a aplicação da regra contida no art. 144 do Código Tributário Nacional, segundo a qual “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”, correto se mostrou o procedimento do Fisco em constituir o lançamento por meio de auto de infração.

### **Multa de ofício x multa de mora**

A DRJ, suscitando a modificação superveniente havida naquela regra do artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, o que se deu por meio do artigo 18 da MP nº 135, de 30/10/2003, acima reproduzido, admitiu que no ato do lançamento de ofício não mais haveria previsão para a exigência de multa de ofício e, invocando o princípio da retroatividade benigna previsto na alínea “c”, do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, convolou-a numa multa de mora de 20%.

À época do lançamento vigia o art. 90 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, com a seguinte redação:

*Art.90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

Embora, consoante explicitado acima, tenha se mostrado correta a constituição de ofício dos valores cuja compensação não fora homologada, ainda que informados na DCTF, há que se rever a questão da multa de ofício aplicada, a qual, após ter sido cancelada pela DRJ, fora “convolada” numa multa de mora de 20%.

Então, o que restou para o presente julgamento é uma multa de mora de 20% “aplicada” pela DRJ, o que, com o devido acatamento, não pode prevalecer..

Ora, tem razão a recorrente quando argumenta que não poderia a DRJ “emendar”, o melhor seria “remendar”, “consertar” o auto de infração, convolvando uma multa de ofício de 75% em uma multa de mora de 20%. Sim, pois se a multa de ofício não mais possui previsão para ser lançada, o correto é extirpá-la do lançamento, pura e simplesmente, não se podendo cogitar de sua convolação numa multa de mora, que, como se sabe, só é devida para os casos em os débitos fiscais não são adimplidos nos prazos legais fixados e é calculada, ou pelo próprio devedor, ou pela autoridade fazendária em cobrança amigável; não em procedimento de ofício.

De se modificar, portanto, a decisão recorrida, quanto a este quesito, cancelando a exigência da multa de mora.

### **Conclusão**

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso apenas para cancelar a exigência da multa de mora de 20%.

Odassi Guerzoni Filho

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis

Pedindo vênias para discordar do ilustre relator, declaro que entendo deva ser exigida a multa de mora no percentual de 20%, mesmo restando cancelada a de ofício equivalente a 75%.

Não se trata de substituição de uma penalidade por outra (ou de transformação de uma noutra), tampouco de redução (como diz a DRJ), mas de exigência da multa de mora independentemente de qualquer lançamento. Como é cediço, os valores declarados em DCTF, quando pagos em atraso, são acompanhados da multa de mora e dos juros respectivos.

A rigor, a exigência (ou não) da penalidade de mora não integra o litígio. Assim, cancelada a multa de ofício a execução deste acórdão devia se dar cobrando-se o valor do tributo (principal), acompanhado dos consectários de mora. Diante do acórdão da primeira instância, contudo, que decidiu pela “redução” da multa de ofício em multa de mora mas foi modificado nos termos do voto que prevaleceu no presente julgamento, este pelo provimento parcial ao recurso voluntário para “cancelar a exigência da multa de mora de 20%”, destaco minha divergência.

A reforçar o cabimento da exigência decorrente da mora, tão-somente porque os valores do tributo estão declarados em DCTF e foram (ou serão) recolhidos com atraso, observo que se não tivesse sido lavrado o auto de infração a multa no percentual de 20% certamente nem estaria sendo combatida. Aqui, afasto a possibilidade da denúncia espontânea de que trata o art. 128 do CTN, em face da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça. Segundo julgamentos desse Tribunal na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, a exemplo do Recurso Especial nº 1.149.022-SP, tem-se o seguinte, *verbis*:

*1. 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.*

2. *Deveras, 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 (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, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).*

3. *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).*

4. *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.*

5. *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."*

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

7. *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.*

8. *Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

*(STJ, Primeira Seção, REsp 1149022, unânime, Relator Min. Luiz Fux, trânsito em julgado em 30/08/2010)*

Pelo exposto, voto pela exigência da multa de mora.

**Emanuel Carlos Danta de Assis**

CÓPIA