



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

Processo n° 11516.001234/2007-65
Recurso n° 503.244 Voluntário
Acórdão n° **3802-00.958 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 25 de abril de 2012
Matéria MULTA DE MORA
Recorrente METALÚRGICA CACUPE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

MULTA DE MORA. TRIBUTO DECLARADO EM DCTF. PAGAMENTO REALIZADO A DESTEMPO. APLICAÇÃO. CABIMENTO.

Não se configura denúncia espontânea da infração, prevista no art. 138 do CTN, o recolhimento após o prazo de vencimento de crédito tributário constituído pelo contribuinte, mediante prévia informação em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) que tem natureza de confissão de dívida, por expressa determinação legal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

EDITADO EM: 07/05/2012

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Solon Sehn, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Tatiana Midori Migiyama. Ausente o Conselheiro Bruno Maurício Macedo Curi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 14-25.233, 13 de julho de 2009 (fls. 36/38), proferido pelos membros da 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), em que, por unanimidade de votos, consideraram procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, com base nos fundamentos resumidos no enunciado da ementa a seguir transcrito:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

PAGAMENTO EM ATRASO. MULTA. JUROS. MORA. LANÇAMENTO.

Cabível o lançamento dos juros e multa de mora isoladamente nos casos em que o imposto/contribuição foi recolhido em atraso com insuficiência dos acréscimos legais.

ESPONTANEIDADE. MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE.

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

Lançamento Procedente

Por bem resumir os fatos registrados nos autos até a prolação da decisão de primeiro grau, transcrevo a seguir o Relatório encartado no Acórdão recorrido:

Trata-se de lançamento de juros e multa de mora pelo fato de a contribuinte haver recolhido os débitos referentes a vários decêndios entre janeiro e setembro de 2004, em atraso, com insuficiência dos acréscimos moratórios.

O enquadramento legal encontra-se à fl. 16.

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

Em 28/08/2009 (fl. 42), a Interessada foi cientificado do referido Acórdão. Inconformada, interpôs Recurso Voluntário (fls. 43/49), protocolado em 28/09/2009 (fl. 43), em que reafirmou as razões de defesa aduzidas na peça impugnatória.

No final, a Recorrente requereu o acolhimento e provimento do presente Recurso, para que fosse cancelado a multa de mora exigida.

Em 01/10/2009, os presentes autos foram enviados a este E. Conselho. Na Sessão de outubro de 2011, em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foram distribuídos, mediante sorteio, para este Conselheiro Relator.

É o relatório.

Voto

O presente Recurso foi apresentado por parte legítima em tempo hábil, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colegiado e que se enquadra dentro do seu limite alçada, portanto, dele tomo conhecimento.

O Auto de Infração (fls. 15/28) em questão trata da cobrança da multa de mora e dos juros moratórios, relativos aos valores ao IPI do ano 2004 que foram regularmente declarados em DCTF pela Autuada, porém recolhidos fora do prazo de vencimento sem o acréscimo dos gravames exigidos.

Por meio do presente Recurso, alegou a Recorrente que a multa de mora aplicada era indevida, com base no argumento que a responsabilidade fora excluída com a denúncia espontânea da infração, nos termos do art. 138¹ do CTN, uma vez que pagamento Imposto devido, acompanhado dos juros moratórios, fora efetivado antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

No presente caso, informam os Demonstrativos (fls. 17/28) integrantes do presente Auto de Infração que apenas os valores principais do IPI devido foram recolhidos, o que infirma a assertiva da Autuada que o recolhimento dos referidos débitos foi acompanhado do pagamento dos juros moratórios.

Essa circunstancia de natureza fática, devidamente comprovada nos autos, por si só, já seria suficiente para afastar a aplicação da pretendida excludente de responsabilidade ao caso em tela.

Entretanto, sob aspecto essencialmente jurídico, melhor sorte não assistiria à Recorrente, haja vista que a infração em apreço, consistente no pagamento extemporâneo de débitos tributários regularmente declarados em DCTF, não se subsume a hipótese de denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, pois se trata de infração de natureza tributária **não passível de denúncia pelo sujeito passivo**, ou seja, trata-se de **infração não denunciável**.

Com efeito, no âmbito tributário, a impossibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea pode decorrer de circunstância de ordem lógica (ou racional) ou jurídica (ou legal). Nesse último caso, é o próprio ordenamento jurídico que veda a incidência do referido instituto, como no caso das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria

¹ "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.

sujeita a pena de perdimento, prevista na segunda parte do § 2º do art. 102² do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com as alterações posteriores.

Por sua vez, a impossibilidade de natureza lógica decorre de fatores de ordem material, consistente na impossibilidade da denúncia espontânea da infração. São dessa modalidade as infrações que tem por objeto as condutas omissivas (ou negativas) do sujeito passivo, caracterizadas pelo simples fluir do tempo ou com a mora (o retardamento no cumprimento da obrigação), sendo o fluxo do tempo o elemento necessário para a concretização da infração, independentemente de qualquer ação ou conduta humana.

São dessa modalidade, as infrações caracterizadas por conduta omissiva, que tem o atraso no cumprimento do dever legal como elementar do tipo da infração, tais como as infrações por atraso na entrega de declaração e a infração por atraso no pagamento de tributo devido.

O que distingue um tipo do outro é o objeto da prestação. No que tange à infração por atraso na entrega de declaração, o objeto material da prestação é o documento ou a declaração especificados na legislação tributária, que se trata do elemento material da obrigação acessória ou do dever instrumental. Por seu turno, no que concerne à infração por atraso no pagamento de tributo, o objeto material da prestação é o valor do tributo devido, que consiste no elemento material da obrigação principal.

A multa de mora, objeto da presente controvérsia, indubitavelmente, trata-se de penalidade decorrente do descumprimento da segunda modalidade de infração, conforme se extrai do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a seguir transcrito:

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.

§ 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.

[...].(grifos não originais)

Com base no disposto no referido preceito legal, fica claro que a conduta omissiva que tipifica a infração por atraso no recolhimento dos tributos da União,

² "Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. (Redação dada pela

Lei nº 12.350, de 2010) 05/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07

Autenticado em 10/05/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 10/05/2012 por REGIS XAVIER HOLA

NDA

administrados pela Secretaria da Receita Federal, é o não pagamento do tributo nos prazos fixados na legislação tributária federal, ou seja, é o simples atraso no recolhimento dos tributos que materializa a infração, fato que depende exclusivamente do fluxo inexorável do tempo e que, por outro lado, independente de qualquer conduta ou ação do sujeito passivo.

Situação diferente dá-se com a multa de ofício decorrente da infração por falta de pagamento dos referidos tributos, tipificada nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir reproduzidos:

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

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

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

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

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

[...] (grifos não originais)

Na hipótese vertente, evidentemente, o pagamento do tributo previamente ao procedimento administrativo ou à medida de fiscalização, e desde que atendidas as demais condições do art. 138 do CTN, configura a denúncia espontânea da infração por falta de pagamento do tributo e a consequente exclusão da responsabilidade do sujeito passivo pela multa de ofício sancionadora da infração em apreço.

Diversamente ocorre com a multa de mora, pois, nesta hipótese, o pagamento do tributo fora do prazo de vencimento materializa a conduta típica da infração por pagamento realizado após o prazo de vencimento do tributo. Em consequência, parece-me de todo ilógico, por contradição insuperável, que a conduta que materializa a infração seja ao mesmo tempo a conduta que exclui a penalidade dela decorrente. Configuraria, em outros termos, um sem sentido lógico que conduziria ao absurdo da impossibilidade de aplicação da referida penalidade, já que a prática da conduta típica da infração também representava a sua própria denúncia espontânea, com a consequente exclusão da penalidade aplicada.

Com base nessas considerações, entendo que uma vez vencido o prazo de pagamento do tributo, a infração por atraso no pagamento já se concretizou, tendo o pagamento a destempo apenas o condão de interromper fluxo temporal da conduta infratora, minorando **valor da multa aplicada, se o recolhimento for realizado antes de completado o período exigido**

Processo nº 11516.001234/2007-65
Acórdão n.º **3802-00.958**

S3-TE02
Fl. 4

José Fernandes do Nascimento.

CÓPIA