



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.727359/2015-42
ACÓRDÃO	1302-007.104 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PARNAÍBA GÁS NATURAL S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 27/04/2011

ALEGAÇÕES NOVAS. INOVAÇÃO RECURSAL. EXCEÇÃO SOBRE MATÉRIAS DE ORDEM PÚBLICA. A aplicabilidade do art. 6º, I, da Lei nº 8.218/1991 ao caso é matéria de ordem pública, pois trata do quantum exigido pela administração tributária para pagamento da autuação fiscal, visto que trata de hipótese de redução de multa de ofício.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EFEITOS DOS PAGAMENTOS E COMPENSAÇÕES. APLICAÇÃO DO ARTIGO 158 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Os pagamentos e compensações efetuados antes do início do procedimento fiscal ou até a data de vencimento dos tributos ou, ainda, após o início do procedimento fiscal devem ser levados em conta para fins de abatimento ou amortização do crédito tributário objeto do lançamento, nos termos do artigo 158 do Código Tributário Nacional. Os pagamentos e compensações efetuados no curso do procedimento de fiscalização não afetam a constituição de ofício do crédito tributário correspondente e, consequentemente, a incidência da multa de ofício de 75%, mas apenas a sua exigibilidade na medida da extinção operada. A possibilidade de redução da multa de ofício aplicada na autuação, nos termos e condições impostas pela Lei, decorre da procedência de sua aplicação no lançamento.

PAGAMENTO EFETUADO ANTES DO LANÇAMENTO. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 6º, INCISO I DA LEI Nº 8.218/1991. De acordo com o artigo 6º, inciso I da Lei nº 8.218/1991, a multa de ofício deve ser reduzida em 50% (cinquenta por cento) nas hipóteses em que opagamento do crédito tributário é efetuado no prazo de 30 (trinta) dias cotados da ciência do lançamento e, também, nos casos em que o contribuinte efetua o pagamento após o início do procedimento fiscal e antes da lavratura e constituição do crédito tributário.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer da alegação acerca da aplicação do art. 6º, inciso I, da Lei nº 8.218, de 1991, vencidos os Conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator) e Wilson Kazumi Nakayama, que votaram por conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer da referida alegação. No mérito, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa de ofício no percentual de 50% (cinquenta por cento), vencido o Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator), que votou por dar provimento ao recurso em maior extensão, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 50% (cinquenta por cento). Designada a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó para redigir o voto vencedor quanto às matérias em relação às quais o relator foi vencido.

Sala de Sessões, em 14 de maio de 2024.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator *ad hoc*

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Rycardo Magalhães de Oliveira (convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). O conselheiro Henrique Nimer Chamas não votou, pois as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator), conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023. Conforme o art. 110, §12, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, designou-se relator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, não mais integra o CARF. Como relator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo se serviu

das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF em decorrência da falta de recolhimento do imposto e da falta de declaração em DCTF das remessas efetuadas ao exterior, de modo que, no final, a exigência restou formalizada no montante total de R\$ 517.641,46 o qual corresponde a cobrança do imposto (principal), no valor de R\$ 237.265,19, a incidência dos juros de mora, no montante de R\$ 102.427,38, e a aplicação da multa de 75%, a qual foi fixada no valor de R\$ 177.948,89 (fls. 02/05).

De acordo com o que restou relatado no Termo de Verificação de Infração Fiscal de fls. 83/84, a Autoridade fiscal constatou que, em 27/04/2011, e através da *Invoice* 001052011, a PARNAÍBA GÁS NATURAL S.A. (“PARNAÍBA GÁS”) remeteu à BCH Ltda. o montante de R\$ 1.344.502,77 em decorrência do aluguel de equipamentos e, na ocasião, acabou sem declarar o IRRF em DCTF e sem recolhê-lo, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“3 – IRREGULARIDADE APURADAS

No curso da ação fiscal, constatamos que o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, devido pela remessa de R\$1.344.502,77 efetuada em 27/04/2011 à BCH Ltd (invoice 001052011), pelo aluguel de equipamento, não havia sido recolhido nem declarado em DCTF.

Tal fato se deu pela classificação incorreta da remessa no contrato de câmbio. Consta no contrato como “Natureza da Operação” o código 35109-85-0-95-90, cuja descrição é “Encargos Acessórios Incidentes sobre o Endividamento Externo – comissões sobre operações de empréstimos e financiamentos”, quando na verdade se tratava de pagamento de aluguel de equipamentos, sujeito à alíquota de 15% de IRRF, conforme esclarecido pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 07.

No Razão da conta “1001020004 - BANCO ITAU S/A - C/C 10681-3”, verificamos que no lançamento referente à remessa também não há a contabilização do IRRF.

Como não foi efetuado o devido recolhimento do IRRF, calculamos o valor devido a partir do valor líquido da remessa, de R\$1.344.502,77 (ver contrato de câmbio).”

Em 28/09/2015, a PARNAÍBA GÁS foi intimada da autuação fiscal por via postal (fls. 88) e, na sequência, entendeu por apresentar, tempestivamente, Impugnação de fls. 90/96 em que sustentou, em síntese, (i) que, antes da lavratura do Auto de Infração, recolheu o valor de R\$ 201.932,49, acrescidos de R\$ 82.550,00 de juros e R\$ 40.386,49 de multa moratória antes da

lavratura do Auto de Infração, de sorte que tal montante deveria ser descontando do valor de IRRF exigido no Auto e que, portanto, o Auto deveria ser retificado para que os respectivos valores fossem excluídos, bem assim (ii) que, nos termos do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, a multa seria cabível exclusivamente nos casos de lançamento de ofício e que, no caso, como houve o recolhimento dos valores antes de qualquer lançamento de ofício, seria cabível apenas a multa de moratória, daí por que o Auto também deveria ser retificado, e, ainda, (iii) que a incidência dos juros de mora sobre as multas seria descabida.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância. E, aí, ao proferir o Acórdão de nº 110-001.636 (fls. 184/187), a 5ª Turma da DRJ/POA entendeu por julgar a Impugnação improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF.

Ano de 2011.

EXCLUSÃO DE ESPONTANEIDADE. EFEITOS.

O início de procedimento fiscal afasta a espontaneidade tributária. Valores eventualmente recolhidos durante a ação fiscal devem ser computados na liquidação do crédito.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

Em 16/11/2020, a Empresa PARNAÍBA GÁS tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 110-001.636 através do seu Domicílio Tributário Eletrônico - DTE, conforme se verifica do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 195, e, em 14/12/2020, entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 198/210 por meio do qual sustenta, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Da procedência do recolhimento efetuado pela Recorrente

Que recolheu o tributo objeto da autuação antes mesmo da lavratura do Auto de Infração, de modo que, no caso, deveria incidir apenas a multa moratória e os juros de mora, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996;

Que, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional, o pagamento extingue o crédito tributário, de modo que, tendo em vista que foi realizado antes da lavratura do presente auto de infração, o crédito tributário respectivo já se encontrava extinto em razão do pagamento;

Que, como sabido, a extinção do crédito tributário impede a lavratura do auto de infração pela administração fazendária e, por isso mesmo, não há que se

falar em lançamento de ofício relativamente ao tributo que fora pago de forma antecipada pelo contribuinte;

Que, em contraposição a tal entendimento, a Autoridade julgadora de 1ª instância afirmou que o início do procedimento de fiscalização inibiria a espontaneidade do pagamento efetuado, nos termos do artigo 138 do CTN, sendo que o referido dispositivo é simplesmente inaplicável ao caso, eis que o caso não se trata de denúncia espontânea, que, aliás, é instituto tributário que, quando regularmente adotado, impede a aplicação de quaisquer penalidades, inclusive de cunho moratório; e

Que, no caso, o que se tem, na realidade, é a extinção do crédito tributário pelo pagamento antes da lavratura do Auto de Infração, de modo que o presente processo deve ser cancelado, haja vista que o respectivo crédito já se encontrava extinto.

(ii) Da impossibilidade da exigência de multa de ofício

Que, nos termos do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a multa de 75% apenas seria cabível nos casos de lançamento de ofício, de modo que, se, no caso concreto, houve o recolhimento dos valores devidos antes de qualquer lançamento de ofício, a multa de ofício não deveria ter sido aplicada, ainda que a Recorrente estivesse sob procedimento de fiscalização antes do efetivo recolhimento do tributo;

Que quando o recolhimento é efetuado antes do início do procedimento fiscal – essa é a hipótese da denúncia espontânea – as multas de ofício e moratória são afastadas por aplicação do artigo 138 do CTN, de acordo com o que restou exposto no REsp nº 1.149.022/SP;

Que no contexto no qual (a) o pagamento do tributo antes do início do procedimento de fiscalização exclui, como visto, a multa de ofício e a moratória e (b) o lançamento de ofício exigirá, apenas, a aplicação da multa de ofício, decerto que só haverá espaço para aplicação da multa moratória, que, a rigor, deve ser aplicada quando o contribuinte recolhe o tributo após o início do procedimento de fiscalização, mas antes da lavratura do Auto, tal como ocorreu no presente caso; e

Que a única multa passível foi devidamente paga conjuntamente com o valor do principal, de modo que, se a multa cabível e o tributo foram recolhidos, não há possibilidade de se efetuar o lançamento da multa de ofício.

(iii) Do descabimento de juros sobre as multas de ofício

Que a incidência dos juros sobre a multa de ofício é descabida, já que os artigos que disciplinam a cobrança de acréscimos legais sobre débitos perante a União Federal decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, não recolhidos no vencimento, quais sejam, artigo 59 da Lei nº 8.383/1991 e 61 da Lei 9.430/1996, não preveem a possibilidade de cobrança dos juros sobre a multa de ofício, conforme se verifica da jurisprudência do CARF.

(iv) Da necessária da redução de 50% da multa de ofício - artigo 6º, inciso I da lei 8.218/91

Que o artigo 6º, I, da Lei 8.218, de 1991, prevê a redução da multa de ofício em “50% (cinquenta por cento) nas hipóteses em que é efetuado o *“pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento”*;

Que, no caso, a Recorrente foi até mais diligente ao efetuar o recolhimento em momento anterior à própria lavratura do Auto de Infração, de modo que a redução de 50% deve ser regularmente aplicada à hipótese em que o contribuinte efetua, eficazmente, o recolhimento do tributo antes da lavratura do Auto; e

Que, acaso não seja determinado o cancelamento do Auto de Infração, deve-se reconhecer a aplicação do fator de redução da multa de ofício em 50%, nos termos do artigo 6º, inciso I, da Lei nº 9218/1991.

Com base em tais alegações, a PARNAÍBA GÁS requer que o presente Recurso Voluntário seja julgamento procedente para que o Auto de Infração e o crédito tributário sejam integralmente cancelados.

Na sequência, os autos foram encaminhados a este E. CARF para que o Recurso Voluntário seja apreciado.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator *ad hoc*.

Como Relator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

Quanto ao exame do requisito da tempestividade do Recurso, veja-se que, em 16/11/2020 (segunda-feira), a Empresa PARNAÍBA GÁS havia sido intimada do resultado do julgamento do Acórdão recorrido nº 110-001.636 por meio do seu Domicílio Tributário Eletrônico, conforme se verifica do Termo de fls. 195, de modo que o prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972¹, começou a fluir em 17/11/2020 (terça-feira) e findar-se-ia apenas em 16/12/2020 (quarta-feira). A rigor, confira-se que o Recurso Voluntário foi protocolado em 14/11/2020 e, portanto, preenche o requisito da tempestividade.

Além do mais, confira-se que o Recurso foi assinado por profissional habilitado para tanto, de modo que o requisito da legitimidade também resta preenchido.

Considerando, pois, que o presente Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pela Recorrente.

2. Das alegações que não devem ser conhecidas – Inovação recursal

Antes de, efetivamente, adentrar no exame das alegações que restaram formuladas no Recurso Voluntário, impende fazer uma observação de ordem processual no sentido de reconhecer que, quando da apresentação da Impugnação de fls. 90/96, a PARNAÍBA GÁS não suscitou quaisquer alegações acerca da aplicação do artigo 6º, inciso I da Lei 8.218, de 1991.

E, aí, tendo em vista que tais alegações não foram suscitadas em sede de Impugnação e, por conseguinte, não foram objeto de debate e/ou análise por parte da Autoridade julgadora de 1ª instância, decerto que não podem ser objeto de análise por parte deste Colegiado, já que se tratam de questões novas. É que, à luz do efeito devolutivo que é típico dos recursos, a interposição dos recursos transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento das matérias impugnadas e debatidas pelo órgão julgador *a quo*.

Nas palavras dos processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha²,

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão *ad quem*. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do

¹ Cf. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

² DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas (...).”

Registre-se, ainda, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, as discordâncias lançadas em sede recursal não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as razões e fundamentos que restaram fixados pela Autoridade julgadora *a quo* quando do julgamento da Impugnação. Além disso, reconheça-se que é na Impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72. Veja-se:

“Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - 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 nº 8.748, de 1993).”

Esse entendimento, inclusive, encontra amparo na própria jurisprudência desta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, conforme se verifica dos precedentes citados abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO AO CARF. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede de Impugnação não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

[...]

(Processo nº 10380.003719/2005-41. Acórdão nº 1302-004.585. Conselheiro relator Paulo Henrique Silva Figueiredo. Sessão de 18/06/2020).”

Em suma, as alegações acerca da aplicação do artigo 6º, inciso I da Lei 8.218, de 1991 não devem ser conhecidas, já que são consideradas alegações novas e constituem o que a doutrina e a jurisprudência têm denominado de *inovações recursais*, de sorte que esta Turma não poderá examiná-las, porque, se o fizesse, estaria afrontando os princípios do *duplo grau de jurisdição* e da *não supressão de instâncias* que, sem dúvidas, devem ser aplicados no ambiente do Processo Administrativo Fiscal.

Por essas razões, entendo por não conhecer das alegações acerca da aplicação do artigo 6º, inciso I da Lei 8.218/1991, as quais foram lançadas no tópico *Da necessária da redução de 50% da multa de ofício*.

3. Da análise das alegações meritórias que restaram formuladas no Recurso Voluntário

A Recorrente alega, de início, que recolheu o tributo objeto da autuação antes mesmo da lavratura do Auto de Infração, de modo que, no caso, deveria incidir apenas a multa moratória e os juros de mora, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, bem assim que o pagamento extingue o crédito tributário de acordo com o artigo 156, inciso I do CTN, daí que, se o pagamento extingue o crédito, a extinção, por sua vez, acaba impedindo a lavratura do Auto de Infração de ofício, não havendo se falar, pois, na aplicação do artigo 138 do CTN, eis que o caso não se trata de denúncia espontânea.

Além do mais, a Recorrente sustenta que, nos termos do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a multa de 75% apenas seria cabível apenas nos casos de lançamento de ofício, de modo que, se, no caso concreto, houve o recolhimento dos valores devidos antes de qualquer lançamento de ofício, a multa de ofício não deveria ter sido aplicada, ainda que a Recorrente estivesse sob procedimento de fiscalização antes do efetivo recolhimento do tributo. E, aí, de acordo com o seu entendimento, apenas a multa moratória é que deveria ser aplicada no caso, a qual, a rigor, deve ser aplicada nas hipóteses em que o contribuinte recolhe o tributo após o início do procedimento de fiscalização, mas antes da lavratura do Auto, tal como ocorreu no presente caso.

Por fim, a PARNAÍBA GÁS suscita que a incidência dos juros sobre a multa de ofício é descabida, já que os artigos 59 da Lei nº 8.383/1991 e 61 da Lei 9.430/1996 não autorizam tal cobrança, cujo entendimento acaba sendo corroborado pela jurisprudência do CARF.

Pois bem. De início, registre-se que não se nega, aqui, que pagamento extingue o crédito tributário nos exatos termos do que dispõe o artigo 156, inciso I do Código Tributário Nacional. Por outro lado, o artigo 161 do CTN que, a propósito, trata dos efeitos da ausência do pagamento intempestivo, dispõe que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo das penalidades cabíveis*. Veja-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

SEÇÃO II - Pagamento

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Sobre as penalidades aplicáveis, registre-se que o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 dispõe que os débitos de tributos e contribuições não pagos nos prazos previstos na legislação serão acrescidos de multa de mora. *In verbis*:

“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 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.

§ 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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998).”

Nesse contexto, veja-se que os artigos 43 e 44, inciso I da referida Lei nº 9.430/1996 tratam das normas sobre o lançamento de tributos e contribuições nos seguintes termos:

“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).” (grifei).

Pelo que se nota, o artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996 prescreve acerca da aplicação da multa de ofício no patamar de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e na hipótese de apresentação de declaração inexata. Assim, na hipótese de ausência de pagamento, o lançamento do crédito principal, da multa e dos juros será realizado obrigatoriamente, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional³.

Acrescente-se, ainda, que o artigo 138 do Código Tributário Nacional dispõe que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, de modo que não a denúncia não será considerada espontânea nas hipóteses em que for apresentada após o início do procedimento fiscal. É ver-se: “**Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**

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.”

No caso concreto, note-se que o pagamento no montante de R\$ 324.868,98 (fls. 174) foi realizado em 16/07/2015, ou seja, antes da lavratura do Auto de Infração, mas, por outro lado, veja-se que procedimento fiscalizatório foi instaurado em 20/12/2013 e a contribuinte acabou tomando conhecimento da ação fiscal em 03/01/2014 (fls. 07/09 e 10). A pergunta que

³ Lei nº 5.172/1966. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

deve ser realizada, aqui, é a seguinte: Qual é o efeito do pagamento que é realizado no curso do procedimento fiscalizatório? Para tanto, deve-se partir da premissa de que o instituo da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não se aplica ao caso concreto.

E, aliás, percebe-se que não pairam dúvidas de que o pagamento objeto da presente discussão foi realizado após o início da ação fiscal, conforme a própria Autoridade julgadora de 1ª instância já havia apontado em suas razões de decidir:

“5. Feita esta consideração, o objetivo aqui proposto passa a ser a análise, de forma exclusiva, da possibilidade de dedução do valor de R\$ 324.868,98 do montante total devido de R\$ 517.641,46.

6. Nos termos do Artigo 138, parágrafo único, do CTN2, a Impugnante, por estar submetida a procedimento fiscal em andamento no momento do pagamento já citado (R\$ 324.868,98, item 2.1, fls. 92 e 174), estava com sua espontaneidade excluída. Tal contexto é reconhecido, inclusive, pela própria Autuada, a qual, na folha 90 (item 1.3), afirma que no curso do procedimento fiscal verificou a falha que resultou em tal pagamento.

7. Posto que os pagamentos se deram após o início da ação fiscal, a exigência é cabível na sua íntegra, inclusive com juros moratórios e com multa de ofício no percentual de 75%. Os pagamentos efetuados após o início da ação fiscal deverão ser considerados na determinação dos saldos devedores apuráveis no momento da liquidação do crédito. Ou seja, devem ser utilizados quando do implemento de procedimentos de cobrança.” (grifei).

Dito isto, registre-se, de logo, que, diversamente do que a Recorrente sustenta, o respectivo pagamento não impede que a Autoridade fiscal proceda com a feitura do lançamento de ofício que, aliás, deve abarcar a cobrança dos respectivos tributos e de todos os consectários legais decorrentes da legislação aplicável, quando, no caso, a regra da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não for aplicada. É que o pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento (i) quando parcial, das prestações que compõe, o crédito e (ii) quanto total, de outros créditos referentes ao mesmo tributo, nos termos do artigo 158 do Código Tributário Nacional. Confira-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Seção II – Pagamento

Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:

I - quando parcial, das prestações em que se decompõe;

II - quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.”

Com base nessa linha de raciocínio, conclui-se que, se, por um lado, o pagamento no montante de R\$ 324.868,98 deve ser imputado ao crédito apurado, por outro, esse mesmo pagamento não impede a constituição do crédito e tampouco permite a presunção de pagamento de todas as prestações que compõe o crédito.

Além do mais, e ainda que a Recorrente não tenha suscitado a redução da multa quando do oferecimento da sua Impugnação de fls. 90/96, afirma-se que a Administração Tributária não pode se imiscuir da aplicação da Lei, de modo que o pagamento anterior à lavratura do Auto de infração atrairia os mesmos efeitos da redução da multa de que trata o artigo 6º, inciso I da Lei nº 8.218/1991. *In verbis*:

“Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).”

E as razões para tanto não demandam maiores complexidades. Ora, o contribuinte que paga anteriormente à notificação não pode estar em situação pior do que aquele contribuinte que, tendo recebido a notificação do Auto de infração, efetua o pagamento dentro dos 30 (trinta) dias do recebimento da notificação. Em outras palavras, se o contribuinte tem direito de efetuar tal recolhimento dentro do prazo para Impugnação, decerto que tal hipótese deve ser aplicada, ainda com mais razão, ao contribuinte que efetua o pagamento antes da feitura do lançamento.

Essa linha de entendimento encontra amparo na jurisprudência deste E. CARF, conforme se verifica dos precedentes citados abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2006

PAGAMENTO EFETUADO ANTES DO LANÇAMENTO. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é reduzida em 50% (cinquenta por cento) no caso de pagamento efetuado até trinta dias após a ciência do lançamento, inclusive no caso de pagamentos efetuados antes da constituição do crédito tributário.

PAGAMENTO EFETUADO ANTES DO LANÇAMENTO. COMPENSAÇÃO.

Para efeito de redução da multa de ofício, a apresentação da declaração de compensação não altera a capacidade extintiva do pagamento que lhe antecedeu.

(Processo nº 13971.720652/2009-75. Acórdão nº 2301-010.531. Sessão de 11/05/2023).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

EFEITOS DOS PAGAMENTOS E COMPENSAÇÕES. Os pagamentos e compensações efetuados antes do início do procedimento fiscal, ou até a data de vencimento dos tributos e contribuições, ainda que após o início do procedimento fiscal, devem ser reputados espontâneos, pelo que se impõe o cancelamento da exigência a eles correspondente, como bem fez a DRJ. Os pagamentos e compensações efetuados no curso do procedimento de fiscalização, não afetam a constituição de ofício do crédito tributário correspondente, e conseqüentemente, a incidência da multa de ofício de 75%, mas apenas a sua exigibilidade na medida da extinção por eles operada. A possibilidade de redução da multa de ofício aplicada na autuação, nos termos e condições impostas pela Lei, decorre da procedência de sua aplicação no lançamento.

REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Para a redução da multa de ofício em cinqüenta por cento, é necessário não apenas que o pagamento seja efetuado no curso do procedimento ou no prazo de impugnação, mas que o pagamento do principal, seja acrescido de juros de mora e da multa de ofício reduzida (37,5%). Não atende às condições da redução em cinqüenta por cento da multa de ofício aplicada, o pagamento do principal, acrescido de juros de mora e da multa de mora, ainda que efetuado no curso do procedimento fiscal ou no prazo de impugnação. Contudo, na liquidação do crédito tributário remanescente, devem ser considerados os valores pagos no curso da ação fiscal e nos trinta dias seguintes à ciência do auto de infração, para efeito da redução de 50% da multa de ofício.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. RECONHECIMENTO.

A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do §1, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso de ofício conhecido e não provido e Recurso Voluntário conhecido e provido parcialmente.

(Processo nº 13839.000613/2008-00. Acórdão nº 1201-000.860. Sessão de 10/09/2023)."

Com efeito, e ainda que a alegação quanto a redução da multa com base no artigo 6º, inciso I da Lei nº 8.218/1991 tenha sido levantada apenas em sede de Recurso Voluntário, decerto que a Autoridade tem de aplicar a Lei e conceder, de ofício, os respectivos efeitos previstos na legislação de regência os quais, a rigor, já deveriam ter sido aplicados de ofício pela Autoridade julgadora de piso quando da liquidação do Acórdão recorrido.

Por fim, e quanto à alegação de que não deve incidir juros sobre a multa de ofício, veja-se que o crédito tributário inclui o valor do tributo e o montante da penalidade pecuniária, já que, se é certo que o crédito corresponde à obrigação tributária e esta é constituída do tributo e da penalidade, também é certo que a penalidade compõe o crédito.

E, aí, ao tratar do crédito, vimos anteriormente que o artigo 161 do Código Tributário Nacional estabelece que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis. Quer dizer, o inadimplemento do tributo enseja a incidência dos juros de mora sobre o principal e da aplicação de multa punitiva, os quais, a propósito, passam a integrar o crédito fiscal consolidado, que é o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco.

Não se pode olvidar que os juros moratórios representam, efetivamente, o preço do direito, isto é, o valor que o detentor da moeda (contribuinte) paga ao seu legítimo proprietário (Fisco) pela posse temporária do numerário que, aliás, desde o vencimento da obrigação já é de sua titularidade.

A partir da data de vencimento especificado no Auto de Infração para o pagamento espontâneo, o Sujeito Passivo passa a figurar como potencial devedor do montante consolidado objeto do lançamento tributário. Os juros, portanto, são devidos para compensar a demora do sujeito em relação ao pagamento do crédito tributário consolidado. E, aí, se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário consolidado.

E tanto é assim que este Tribunal acabou entendendo por editar Súmula CARF nº 108, que dispõe que os juros moratórios serão calculados sobre a multa com base na Taxa Selic. É ver-se:

“Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)”**.

Por essas razões, não há como afastarmos a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário e, assim, quando incidem sobre a multa de ofício, são calculados com base na Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Com efeito, entendo por não acolher as alegações referentes à inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício.

4. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, e, no mérito, entendo por dar parcial provimento parcial apenas para determinar a amortização do crédito tributário, no montante de R\$ 324.868,98, e a redução da multa de ofício que deve ser exigida no patamar de 50%.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo

(Voto de Sávio Salomão de Almeida Nóbrega)

VOTO VENCEDOR

Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Redatora designada.

I – Do conhecimento: das alegações referentes à aplicação do art. 6º, I, da Lei nº 8.218/1991

Em seu voto, o Relator entendeu que aplicação do art. 6º, I, da Lei nº 8.218/1991 não seria matéria passível de conhecimento em sede recursal. Isso porque, não poderíamos admitir inovações recursais. Esse tipo de postura, adotada pela parte, não estaria de acordo com as normas processuais, visto que a matéria não teria sido debatida na instância anterior. O voto do Relator trouxe doutrina qualificada, inclusive, sobre o efeito devolutivo típico dos recursos.

Em que pese a sua justificada fundamentação, *data máxima vênia*, divirjo do entendimento do Relator originário, e isso por duas razões.

A primeira, é pelo fato de que, partindo da mesma premissa do Relator – a qual entendo que está corretíssima – realmente inovações recursais não podem ser admitidas na via recursal, sob pena de desrespeito ao contraditório substancial. As matérias que podem ser conhecidas em sede recursal precisam ser endereçadas a partir da maturidade do debate travado na instância anterior. Contudo, há exceções a essa regra proibitiva e, a matéria trazida neste Recurso Voluntário diz respeito à aplicação da lei para aferição da possibilidade ou não do desconto de multas aplicadas no âmbito de autuações fiscais:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º A rescisão do parcelamento, motivada pela descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O disposto no caput aplica-se também às penalidades aplicadas isoladamente. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Ocorre que tal matéria é de ordem pública. Não pode a administração tributária realizar a cobrança de tributo sem atentar com o regramento dos seus consectários legais. Neste caso, não há como não observar o que dispõe em lei a respeito deste tema.

E, a segunda razão para conhecimento desta matéria, diz respeito ao fato de que as regras relativas à efeito devolutivo e translativo recursal, assim como o que seria caracterizado como inovação recursal, não podem ser aplicadas da mesma forma no processo judicial e no

processo administrativo. Neste segundo, impera a verdade material e uma maior instrumentalidade do que no primeiro. Logo, transplantar lições do processo judicial ao administrativo devem ser feitas com ressalvas. Neste caso, ainda que não debatida em primeira instância, tal matéria – por se tratar de redução de multa e, portanto, do quantum devido do crédito tributário, é matéria de ordem pública que pode ser conhecida de ofício.

Por esta razão, a aplicabilidade do art. 6º, I, da Lei nº 8.218/1991 deve ser formalmente conhecida nesta via recursal.

II – Do mérito

No mérito do voto do Relator originário, constou que, ainda que a Recorrente não tenha suscitado a redução da multa quando do oferecimento da sua Impugnação, a Administração Tributária não poderia se imiscuir da aplicação da Lei, de modo que o pagamento anterior à lavratura do Auto de infração atrairia os mesmos efeitos da redução da multa de que trata o art. 6º, I, da Lei nº 8.218/1991.

Não há neste ponto divergência quanto aos fundamentos da decisão no que toca ao mérito. No debate realizado pelo Colegiado, vislumbrou-se a necessidade de abertura de divergência em razão de erro existente no dispositivo da decisão.

Assim, adoto as razões de decidir acima indicadas no voto vencedor para, contudo, concluir de forma diversa para no mérito, dar parcial provimento para determinar a amortização do crédito tributário, no montante de R\$ 324.868,98, e a redução da multa de ofício em 50%, conforme art. 6º, I, da Lei nº 8.218/1991.

III – Conclusão

Por todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário, e, no mérito, dou parcial provimento para determinar a amortização do crédito tributário, no montante de R\$ 324.868,98, e a redução da multa de ofício em 50%, conforme art. 6º, I, da Lei nº 8.218/1991.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó