



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

Processo n° 12861.000138/2007-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.530 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2013
Matéria PIS
Recorrente AGROPECUÁRIA GINO BELLODI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/09/2003, 30/11/2003, 31/08/2004, 30/09/2004

Ementa:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INTELIGÊNCIA DO ART. 138, *CAPUT* DO CTN.

O pagamento atrasado do tributo, acrescido de juros moratórios, antes de iniciado procedimento fiscal, afasta a incidência da chamada multa moratória.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: (i) manter o lançamento da competência agosto/2004, apenas pelo valor principal de R\$ 261,23, devidamente acrescido de multa de ofício e juros moratórios desde 15 de setembro de 2004; e (ii) cancelar o lançamento da competência setembro/2004.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Tranches Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesí Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Auto de infração lavrado para lançamento da contribuição ao PIS do regime cumulativo, recolhido a menor e não declarado em DCTF, dos períodos de setembro/2003, novembro/2003, agosto/2004 e setembro/2004 (fls. 7/23).

A recorrente impugnou o lançamento (fls. 813/829) afirmando, relativamente aos períodos de agosto/2004 e setembro/2004, haver recolhido o crédito em atraso, devidamente acrescido de juros moratórios, porém sem acréscimo de multa moratória, porque antes de iniciado o procedimento fiscal, favorecido, portanto, pelo instituto da denúncia espontânea instituído pelo art. 138 do CTN.

A DRJ-Ribeirão Preto/SP manteve o lançamento (fls. 897/903), entendendo que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 impõe a incidência de multa moratória no pagamento tardio do tributo pelo contribuinte.

Sobreveio tempestivo recurso voluntário (fls. 915/933), com os mesmos fundamentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz

O recurso voluntário é tempestivo e observa as formalidades aplicáveis à interposição, motivo pelo qual dele se conhece.

Registro, inicialmente, que o recurso, tanto quanto a própria impugnação que lhe precedeu, controverte apenas os lançamentos relativos às competências de agosto/2004 e setembro/2004, inexistindo resistência aos lançamentos das competências setembro/2003 e novembro/2003.

Relativamente às competências impugnadas, não há controvérsia acerca do crédito tributário principal devido e dos pagamentos efetuados para adimpli-los. As planilhas da RFB (fl. 50) e da recorrente (fl. 426) apontam os mesmos valores históricos devidos para agosto/2004 (R\$13.708,51) e setembro/2004 (R\$29.120,80), bem como as mesmas datas e valores dos pagamentos realizados pela recorrente.

A divergência circunscreve-se em saber se incide ou não a multa moratória no adimplemento tardio. Exemplifiquemos com a competência setembro/2004: o tributo, no montante de R\$29.120,80 vencia em 15 de outubro de 2004; no dia do vencimento, a recorrente nada recolheu. Em 31 de janeiro de 2005, antes de instaurada a auditoria fiscal, a

recorrente recolheu DARF no valor total de R\$30.207,01, dos quais R\$29.120,80 a título de principal e R\$1.086,21 a título de juros moratórios fluentes entre a data de vencimento e a data de recolhimento (fl. 869). Em 2 de fevereiro de 2005, a recorrente, inclusive, peticionou à RFB informando-a do pagamento tardio efetuado (fl. 867)

A DRF, entretanto, entendeu incidente multa moratória do art. 61 da Lei nº 9.430/96. Sob tal premissa, a recorrente, em 31 de janeiro de 2005, não devia ao fisco apenas o montante principal (R\$29.120,80) e juros moratórios (R\$1.086,21), mas também R\$5.824,16 (20% de R\$ 29.120,80) a título de multa moratória.

A DRF, então, imputou os R\$30.207,01 pagos pela recorrente proporcionalmente às rubricas de principal, multa moratória e juros moratórios. O resultado foi que sobejaram R\$4.707,15 a título de principal. Esses R\$4.707,15 é que são objeto de lançamentos de ofício, acrescido de multa de ofício de 75% e juros moratórios da data de vencimento até a data de lavratura do auto.

A planilha fiscal de fls. 887/891 evidencia com clareza o procedimento adotado.

Como dissemos acima, então, tudo está em saber se, na data do pagamento, incidia ou não a multa moratória; caso não incidente a multa, é dizer, caso nenhum quinhão do pagamento precise ser imputado à rubrica de multa, o valor recolhido pela recorrente terá sido suficiente para adimplir integralmente o crédito tributário principal devido naquela data.

Pois bem. O assunto é recorrente neste Conselho, e sobre ele já manifestei entendimento por ocasião do julgamento do recurso voluntário nº 253.952, julgado em 26 de agosto de 2010 através do acórdão nº 3403-00.526, do qual fui relator. Reproduzo e reitero, aqui, a mesma compreensão.

Eis o 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 denúncia espontânea consiste em opção político-fiscal do legislador. Pretendeu ele estimular o cumprimento voluntário de obrigações fiscais pelo contribuinte, eximindo-o de sanções sempre que decida emendar qualquer irregularidade fiscal dentro de um determinado intervalo de tempo. Cuida-se de figura tributária afim a do “arrepentimento eficaz”, presente na área do direito penal.

Dois elementos fáticos compõem a hipótese de incidência do instituto, a saber:

(a) a correção voluntária da irregularidade fiscal pelo contribuinte (art. 138, caput); e

(b) a ausência de procedimento administrativo iniciado ao tempo da correção (art. 138, parágrafo único).

A consequência normativa, lê-se no mesmo artigo 138, é a “exclusão da responsabilidade do contribuinte por infrações tributárias”.

A questão a pedir resposta diz justamente com o consequente normativo do art. 138: qual infração tributária é excluída pela denúncia?

A tese sufragada pela DRJ tem por premissa a distinção entre multas “administrativas”, também chamadas “punitivas”, de um lado, e multas “moratórias” ou “indenizatórias”, de outro.

A primeira espécie de multa, diz a DRJ, é aquela aplicada de ofício pela Administração, com o escopo de intimidar o contribuinte faltoso, de sancioná-lo pelo descumprimento da obrigação tributária, dissuadindo-o de reincidir na prática.

Já a segunda espécie, a multa de mora, presta-se ao escopo único de indenizar o erário pelo lapso em que ficou privado do tributo devido, em razão do atraso do contribuinte em adimpli-lo. A distinção está cristalizada no Parecer Normativo CST nº 61/79:

“As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias. Punitiva é aquela que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.

A multa de natureza compensatória destina-se diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável a indenização prevista no direito civil.

Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.”

Feita essa distinção, o próximo passo do *iter* exegético da DRJ é associar o vocábulo “infração” à multa punitiva apenas, é dizer, somente a multa punitiva decorre de uma infração do contribuinte, já que a multa moratória decorreria da simples necessidade de indenizar o Fisco.

Como o art. 138 do CTN vem encartado dentro de Seção denominada “Responsabilidade por Infrações”, a denúncia espontânea, conclui a DRJ, aplica-se unicamente às multas punitivas.

Divirjo da tese já na sua premissa.

Entendo que *toda e qualquer sanção guarda escopo necessariamente punitivo* e que, para a indenização do Fisco credor, estão aí os juros moratórios.

Nesse sentido, o pensamento de Sacha Calmon:

“Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir obrigação de indenizar. Isto, todavia, só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, inclusive o estatal, lesando-o. O ilícito não é a causa da indenização; é a causa do dano. (...) Nada tem a ver com a multa que é sancionatória” (Teoria e Prática das Multas Tributárias. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 72).

Lucia Valle Figueiredo argutamente advertia que, fosse indenizatória a natureza da multa moratória, e teríamos *bis in idem* com os juros moratórios:

“Realmente, não se pode afirmar, data venia dos que pensam em contrário, que a multa moratória não seja sanção. Se não se entendê-la como sanção, os juros devidos (esses, sim, constituem-se em autêntica compensação pela mora), seriam bis in idem, situação repelida pelo direito” (Da natureza sancionatória da multa e dos efeitos decorrentes das cassações de liminares. in RDDT 63/105).

Agora, ainda que a taxionomia das multas proposta pelo Fisco subsistisse, não se justificaria restringir o alcance do art. 138 a apenas uma de suas espécies. Estar-se-ia a enxergar no texto positivado uma limitação que nele não se encontra. Onde nele está dito que apenas as multas punitivas se submetem à disciplina da denúncia espontânea? Acaso o não-pagamento do tributo no vencimento não é uma “infração” tributária?

Hugo de Brito Machado esmiúça o ponto:

“Ainda que a multa moratória não tivesse natureza punitiva, no caso da denúncia espontânea do atraso no pagamento indiscutivelmente incide o artigo 138 do Código Tributário Nacional, pois este não se refere a punição. Esse dispositivo na verdade exclui a responsabilidade pela infração, vale dizer, qualquer que seja a consequência da infração restará excluída. Seja essa consequência uma punição, ou simplesmente o dever de reparar ou indenizar o credor pelo atraso” (Comentários ao CTN. v. II. São Paulo: Atlas, 2004. p. 656).

Cabe aqui o alerta de Sampaio Dória acerca da excessiva iniciativa exegética que por vezes acomete os aplicadores do direito:

“Seria lógico admitir que o legislador, querendo atingir todo o gênero, mencionasse tão só uma de suas espécies quando, livre de quaisquer peias, poderia referir o gênero ao invés da espécie? Tão inepto é o legislador que precisa socorrer-se do aplicador para a articulação da mens legis?” (Elisão e evasão fiscal. São Paulo: Lael. 1971, p.68).

Quando o CTN quis referir apenas às multas ditas moratórias – por mais que a ciência do direito condene a distinção –, o fez com absoluta desenvoltura e precisão, como no art. 134, parágrafo único (“*o disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório*”).

Há mais. Se a multa moratória não guardasse ímpeto punitivo, mas apenas indenizatório, restaria, a meu ver, completamente sem sentido a previsão legal de que a multa de ofício – esta sim punitiva, como quer a DRJ – *substitui* a moratória (RIR/99, art. 950, §3º); ora, se as finalidades são diferentes, não haveria razão para não cumulá-las.

Diz-se que a não-incidência da multa moratória no caso de pagamento intempestivo representaria um convite ao atraso, pois o agravamento financeiro infligido ao contribuinte impuntual seria ínfimo.

O argumento me remete ao dilema filosófico do copo “metade cheio, metade vazio”. Sim, não será um despautério enxergar, na denúncia espontânea aplicada à multa moratória, um convite ao atraso, assim como igualmente possível é enxergar um convite a *cessar* o atraso.

Assim preferiu o legislador, essa foi sua opção de política fiscal.

Ademais, para desestimular o atraso tem o legislador a ferramenta dos juros moratórios, aos quais o art. 161 CTN não impõe teto. Sacha Calmon adverte a respeito:

“Ora, podem os legisladores ordinários (...) fixar um juro equiparado ao bancário, igualando o custo do dinheiro não pago à Fazenda ao tomado à rede bancária. Poderiam até fixá-lo um pouco acima tornando-o pouco atraente do ponto de vista financeiro. Com isto desestimulariam a inadimplência” (op. cit. p. 110)

Poucos anos após a promulgação do CTN, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar lide falimentar em que se debatia a inclusão ou não de multa fiscal dentre os créditos cobráveis na falência, decidiu:

“De fato, não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a extremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige a sua legalidade, art. 97, V. (...). Nessa conformidade, a sanção fiscal aplicada ao falido, compensada a mora pela correção monetária do tributo exigido e pelos juros moratórios, é sempre punitiva, pois que a sanção aplicada, não o é pela mora, mas pelo simples fato do inadimplemento, daí considerar a sua natureza como punitiva, não como moratória” (RExt nº 79.625. Rel. Min. Cordeiro Guerra. j. 14.08.75)

Forte neste entendimento, o Supremo cancelou a sua Súmula nº 191, vigente desde 1963, segundo a qual “*inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória*”, e aprovou a nova Súmula nº 565, pela qual “*a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência*”.

E, já na vigência da nova súmula, voltou a decidir o Supremo:

“Ora, a exoneração da responsabilidade pela infração e da consequente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em

atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte” (REExt nº 106.068. Rel. Min. Rafael Mayer. j. 6.8.85).

No STJ, esse sempre foi o entendimento dominante (e que, segundo entendo, está atualmente sumulado no verbete nº 436, conforme ver-se-á a seguir):

*“Considera-se ‘denúncia espontânea’, para os efeitos do Art. 138 do CTN, a confissão de dívida, efetivada antes de ‘qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização’. Contribuinte que denuncia espontaneamente, débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, **fica exonerado de multa moratória** (CTN ART. 138)” (1ª Turma. REsp 241.114/RN. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros. j. 13.3.01).*

*“Configura-se denúncia espontânea o recolhimento de tributo acrescido o valor principal de correção monetária e juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo. **Multa moratória indevida**” (2ª Turma. REsp 511.340/MG. Rel. Min. Eliana Calmon. j. 6.11.03).*

No CARF, a questão ainda é disputada, mas já há precedentes da Câmara Superior no sentido aqui defendido:

*“DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA - Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto corrigido e dos juros moratórios, é **incabível a exigência de multa de mora**, de vez que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa punitiva e multa moratória. Recurso especial negado” (1ª Turma do CSRF. Proc. 10675.000081/00-79. Rec. 123295. Rel. Cons. Remis Almeida Estol. j. 1.12.03).*

*“DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO. MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE - Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto corrigido e dos juros moratórios, é **incabível a exigência de multa de mora**, de vez que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa punitiva e multa moratória. MULTA DE OFÍCIO - Em decorrência, é descabida a imposição da multa de ofício em face do pagamento do tributo desacompanhado da multa de mora. Recurso especial negado” (3ª Turma do CSRF. Proc. 11968.000894/2001-15. Rec. 325351. Rel. Cons. Anelise Daudt Prieto. j. 6.11.2006)*

Enfim, entendo que a denúncia espontânea da infração pelo contribuinte *afasta* a incidência de multa moratória.

Poder-se-ia, ainda, objetar o seguinte: se o pagamento tardio antes de iniciado o procedimento fiscal afasta a multa moratória, e se após iniciado o procedimento fiscal, a multa será a de ofício, quando então se cogitará da aplicação da multa moratória? Em que hipótese incidiria, afinal, o art. 61 da Lei nº 9.430/96??

Há, sim, campo para a incidência daquele preceito normativo, de modo a salvá-lo da inutilidade e, mais que isso, de modo a salvar a própria exegese aqui proposta.

Já decidiu o E. STJ que as declarações prestadas pelo contribuinte ao Fisco (DCTF, GIA, GFIP) têm natureza constitutiva do crédito tributário, isto é, lançam o crédito (Súmula 436); já decidiu também o STJ que a declaração do crédito pelo contribuinte inibe a incidência da norma de denúncia espontânea (Súmula 360). Portanto, se o contribuinte confessa o débito de Pis em DCTF mas não o recolhe a tempo, não haverá lançamento de ofício – e, por conseguinte, não haverá multa de ofício – mas tampouco configurar-se-á denúncia espontânea a afastar a responsabilidade por infrações. Nessa hipótese, pois, incidirá a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

In casu, o tributo não foi declarado pela recorrente, conforme se afirma no próprio auto de infração (fl. 13), razão pela qual essa hipótese de aplicação da multa moratória não se verifica aqui.

Noto, contudo, que relativamente à competência agosto/2004 o pagamento tardio de principal efetuado pela recorrente (R\$12.699,56) não foi suficiente para liquidar o valor principal total devido (R\$12.960,79), restando um saldo de R\$261,23 de crédito principal a lançar, com os devidos acréscimos.

Ante o exposto, provejo parcialmente o recurso voluntário para os fins de:

(i) manter o lançamento das competências setembro/2003 e novembro/2003, eis que não controvertidas;

(ii) manter o lançamento da competência agosto/2004, apenas pelo valor principal de R\$261,23, devidamente acrescido de multa de ofício e juros moratórios desde 15 de setembro de 2004; e, por fim,

(iii) cancelar o lançamento da competência setembro/2004.

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz