



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

Processo nº 13853.000090/2007-24
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-01.304 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2011
Matéria DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente JUSTINO DE MORAIS IRMÃOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2003 a 28/02/2003, 31/05/2003 a 31/12/2003

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.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PRÉVIA DECLARAÇÃO DO DÉBITO EM DCTF. INTELIGÊNCIA DO ART. 138, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a declaração do débito em DCTF afasta a possibilidade de denúncia espontânea, porém *desde que o pagamento seja posterior à entrega da declaração*.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na hipótese de recolhimento espontâneo e a destempo apenas do principal, sem o acréscimo de multa moratória, é incabível a imposição de multa de ofício isolada, haja vista o artigo 44 da Lei no. 9.430/96, na redação prescrita pela Lei no. 11.488/07. Retroatividade benigna aos casos não definitivamente julgados, segundo o artigo 106, II do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Os Conselheiros Robson José Bayerl, Liduína Maria Alves Macambira e Antonio Carlos Atulim votaram pelas conclusões, por entender que a multa deve ser excluída apenas pela aplicação do princípio da retroatividade benigna.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Liduína Maria Alves Macambira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

A recorrente recolheu a destempo a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS nos meses de janeiro, fevereiro e maio a dezembro de 2003. E, quando o fez, acresceu ao valor principal tão somente os juros moratórios do período, e não a multa de mora.

Para lançamento isolado desta multa, conforme previsão dos arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430/96 lavrou-se o presente auto de infração (fls. 6/22).

A recorrente entende indevida a multa por incidir, ao caso, a disciplina da denúncia espontânea (CTN, art. 138), uma vez que o pagamento, inobstante atrasado, precedeu qualquer diligência fiscal tendente a apurar a falta. Esse o argumento tanto da impugnação (fls. 1/4) quando do voluntário (fls. 58/64).

A DRJ/Ribeirão Preto-SP, entretanto, não acatou o argumento, forte no entendimento de que o fato gerador do tributo fora devidamente escriturado pela recorrente em seus livros fiscais, e o débito fora confessado em DCTF, o que faria inaplicável o art. 138 do CTN.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

Recurso tempestivo e atento aos demais pressupostos de admissibilidade.

O feito revolve matéria bastante conhecida deste Conselho. A controvérsia gira em torno de saber se a declaração, em DCTF, do débito não pago excepciona ou influi na aplicação do instituto da denúncia espontânea.

No julgamento do Recurso Voluntário nº 253.952 (Processo nº 13971.000025/2004-18), em sessão de 26 de agosto de 2010, manifestei, na condição de relator, minha compreensão do tema, que ora permito-me reproduzir:

“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 “arrependimento 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”.

(...)

Como já se viu, um dos componentes do suporte fático da denúncia espontânea é a inexistência de procedimento administrativo fiscalizatório em curso quando do pagamento tardio realizado pelo contribuinte.

Pretendeu com isso o legislador prestigiar somente o contribuinte que logrou emendar-se antes de qualquer mobilização do Fisco a respeito do seu atraso. Vencido e não pago integralmente o tributo, inicia-se – permita-se-nos uma imagem algo lúdica – uma espécie de “corrida” entre o contribuinte em mora e o Fisco. Se este deflagra a auditoria antes de aquele realizar o pagamento, frustra-se o suporte fático do art. 138 do CTN; o Fisco “venceu a corrida”. Se, ao contrário, aquele efetua o pagamento antes de instaurada a auditoria, a “vitória” é do contribuinte, e o art. 138 incide em seu favor.

É preciso, contudo, interpretar inteligentemente o ponto, de modo a dar sentido a esse elemento fático trazido pelo parágrafo único do art. 138 do CTN. A ausência de prévio procedimento fiscalizatório só pode ser tomada como requisito da denúncia quando, evidentemente, seja necessário algum procedimento fiscalizatório.

Quando, diante da mora do contribuinte, o Fisco estiver dispensado de instaurar procedimento tendente a constituir o crédito tributário, por se considerar já constituído, não se há de ter por realizado o suporte fático do art. 138.

Se, nessa hipótese, o contribuinte atrasado purga a mora antes de alguma ação fiscal, não se poderá dizer que aquele haja se antecipado ao Fisco, simplesmente porque nenhuma providência do Fisco era de se aguardar. Não terá havido – abusemos da imagem uma derradeira vez – a “largada” da corrida, pois o Fisco estava dispensado de corrê-la.

Pois bem. Segundo a Súmula nº 436 do E. STJ, a “entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo o débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

Está, pois, consagrado em nosso meio jurídico que o conjunto de informações prestadas pelo contribuinte em DCTF configura lançamento tributário; por mais controvertido que a tese possa ter sido, por mais dissonante com art. 142 do CTN que a ideia possa soar, é preciso curvar-se ao entendimento sumulado do STJ, a bem da caríssima segurança jurídica. Caminhemos para frente, enfim, sem perder nunca o ímpeto crítico, é verdade, mas sem, tampouco, desafiar as construções exegéticas já consolidadas pela jurisprudência pátria.

Se assim é, estando o débito em atraso devidamente confessado – leia-se, constituído, lançado – em DCTF, não há mais o que cogitar acerca de denúncia espontânea. Recebendo a informação do débito em DCTF e não identificando a guia de pagamento no vencimento, o Fisco, somando esses dois fatos, constatará a infração do contribuinte, isto é, a infração já será de conhecimento do Fisco. Não há mais o que denunciar!

Por isso, entendo acertado – e coerente com a já referida Súmula nº 436 – o entendimento do STJ consolidado na Súmula nº 360:

“O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

Análise dos julgados que redundaram na edição da súmula revela justamente a ideia aqui sustentada, pela qual não se pode cogitar de início de procedimento fiscalizatório quando não se faz necessário nenhum procedimento fiscalizatório. Confira-se:

“Se a declaração do contribuinte elide a necessidade de formal constituição do crédito tributário, tanto assim que a Fazenda, após o vencimento, já pode inscrever o crédito em dívida ativa e iniciar o processo de cobrança judicial em caso de inadimplemento, não é razoável admitir que o benefício da denúncia espontânea seja aplicado em situações como esta, em que já constituído o crédito fiscal” (1ª Seção, REsp 850.423/SP. Rel. Min. Castro Meira. j. 28.11.07).

Em outros julgados, evidencia-se que, se o Fisco já tudo sabe sobre o atraso do contribuinte, despidendo seria manter a denúncia como estímulo à boa conduta do contribuinte:

*“O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração **não tenha sido identificada pelo fisco** nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte” (1ª Seção. EREsp nº 629.426/PR. Rel. Min. José Delgado. j. 13.12.04).*

*“Tratando-se de débito declarado e não pago pelo contribuinte, torna-se despicienda a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou instauração de procedimento administrativo fiscal. Assim, como o art. 138, do CTN, **condiciona a denúncia espontânea a tributos cujo fato gerador não seja de conhecimento do Fisco** (...) não se aplica ao caso em tela, sendo devida a multa moratória” (1ª Turma. AgRg no Resp 326.160/RS. Rel. Min. Milton Luiz Pereira. j. 6.8.02).*

Muitos constatarem nesse entendimento uma injusta e contraditória vantagem aos contribuintes que sequer declaram seus débitos ao Fisco, comparativamente àqueles que não pagam o tributo mas, ao menos, declaram-no. Dizem:

“Ou seja, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, mais vale sonegar informações à Fazenda, omitindo registro, deixando de emitir documentos fiscais e de escriturar os respectivos livros do que agir de boa-fé, reconhecendo seus débitos tributários e observando os deveres formais impostos pela legislação” (Sérgio André R.G. da Silva. Denúncia espontânea e lançamento por homologação: comentários acerca da jurisprudência do STJ. in RDDT 98/111).

Embora respeitável e persuasivo, o argumento não convence. Seria o mesmo que dizer que a existência de prazo decadencial beneficia o contribuinte que não declara seus débitos ao Fisco, afinal estes terão a chance de verem seus débitos extintos pela fluência do quinquênio, enquanto aqueles que diligentemente declararam o débito já não desfrutarão dessa possibilidade.

O contribuinte que opta por omitir informações em DCTF sujeita-se a uma série de outras e severas contingências das quais o contribuinte que declara adequadamente está a salvo, como a de suportar multa de ofício e, principalmente, a de incorrer no tipo penal do art. 1º, I da Lei nº 8.137/90. A circunstância de assistir-lhe o benefício da denúncia espontânea não me parece bastante para justificar uma exegese diversa sobre o tema.

*Ainda sobre a Súmula nº 360 do STJ, entendo que ela, ao **consolidar a regra excepcional de não-incidência do art. 138 do***

CTN aos casos de tributos já declarados, consagrou também a regra geral de incidência do art. 138 sobre a multa moratória. Basta ler o verbete com ótica a contrario sensu: se a denúncia espontânea não se aplica aos tributos lançados por homologação regularmente declarados, é porque, antes disso, necessariamente se aplica aos tributos lançados por homologação não regularmente declarados”.

A declaração do débito impago em DCTF, portanto, inibe a configuração da denúncia espontânea, porém *desde que a DCTF tenha sido transmitida antes do pagamento tardio*. Se, ao contrário, o pagamento, mesmo intempestivo, precedeu a declaração do contribuinte impontual, então todo o raciocínio acima se desfaz. Afinal, à época do pagamento, o Fisco ainda mantinha o ônus de constituir o crédito tributário.

Sucedo que, na hipótese destes autos, verifico, a partir das informações constantes do auto de infração (fl. 7) e de seu Anexo II-a (fls. 9/18), que todos os pagamentos tardios foram feitos *antes* das transmissão das respectivas DCTFs. Confira-se:

Fato Gerador	Vencimento	Pagamento	Transmissão da DCTF
31.1.2003	14.2.2003	19.2.2003	5.6.2003
28.2.2003	14.3.2003	28.3.2003	5.6.2003
31.5.2003	13.6.2003	25.6.2003	22.10.2003
30.6.2003	15.7.2003	15.8.2003	22.10.2003
31.7.2003	15.8.2003	15.9.2003	9.12.2003
31.8.2003	15.9.2003	15.10.2003	9.12.2003
30.9.2003	15.10.2003	14.11.2003	9.12.2003
31.10.2003	14.11.2003	30.1.2004	29.11.2004
30.11.2003	15.12.2003	12.2.2004	29.11.2004
31.12.2004	15.1.2004	13.2.2003	29.11.2004

Sendo esse o cenário fático, entendo que sobre ele incide o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN.

Demais disso, a exigência não prosperaria por um segundo motivo.

Na época em que praticada a conduta, esta era a redação do artigo 44 da Lei no. 9.430/96:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II – isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;”

Ocorre que os enunciados normativos transcritos acima acabaram modificados. Inicialmente, alterou-os o artigo 18 da MP no. 303/06 pelo limitado período de sua eficácia. Depois, modificou-os a MP no. 351/07, cujo destino foi a conversão na Lei no. 11.488/07, de sorte que a disciplina ao em vigor é a seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

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;

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.

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I – prestar esclarecimentos;

II – apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no. 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III – apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.”

Claro está que, na nova disposição, suprimiu-se a aplicabilidade da multa de ofício para a hipótese específica de pagamento intempestivo sem o acréscimo da penalidade moratória.

Nesta matéria, o Segundo Conselho de Contribuintes sempre entendeu que a revogação do preceito anterior mais gravoso em matéria infracional justifica a retroação benigna da nova disposição, a teor do prescrito no art. 106, inciso II, *a* do Código Tributário Nacional para os casos não definitivamente julgados quando do seu advento.

Confira-se, a propósito, os seguintes julgados:

“MULTA DE 75% DO VALOR DA CONTRIBUIÇÃO RECOLHIDA FORA DO PRAZO SEM O ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA, EXIGIDA ISOLADAMENTE COM BASE NO INCISO II DO §1º DO ART. 44 DA LEI NO. 9.430/96. IMPROCEDÊNCIA. APLICAÇÃO RETROATIVA DA REVOGAÇÃO PROMOVIDA PELA MP 351/2007 POR FORÇA DO ART. 106 DO CTN.

Com a edição da MP no. 351/2007, convertida na Lei no. 11.488/07, deixou de haver previsão legal para a exigência de multa de ofício isolada em virtude de recolhimentos fora do prazo sem acréscimo de multa de mora. Retroatividade benigna: art. 106 do CTN” (Recurso no. 140.114, Quarta Câmara, v.u., julgado em 21.11.2007).

“MULTA ISOLADA.REVOGAÇÃO.

A nova redação do artigo 44 da Lei no. 9.430/96, dada pela Medida Provisória no. 351, revogou a aplicação da multa de ofício isolada quando em pagamento de tributo vencido sem o acréscimo da multa moratória. Essa revogação da infração torna improcedente o lançamento ainda não definitivamente julgado, nos termos do artigo 106, II, a do CTN, cujo objeto seja a aplicação da multa de ofício isolada”. (Recurso no. 128.324, Quarta Câmara, v.u., julgado em 28.02.2007).

“MULTA ISOLADA.RETROATIVIDADE BENIGNA.

A redação do art. 44 da Lei no. 9.430/96, com a alteração promovida pela Lei no. 11.488/2007, deixou de aplicar a imposição de multa isolada nos casos de pagamento em atraso sem o acréscimo da multa de mora. Aplicação do disposto no art. 106, II, c do Código Tributário Nacional. Princípio da retroatividade benigna.” (Recurso no. 136.702, Primeira Câmara, v.u., julgado em 03.07.2008).

Processo nº 13853.000090/2007-24
Acórdão n.º **3403-01.304**

S3-C4T3
Fl. 5

Portanto, seja em virtude do instituto da denúncia espontânea, seja por não reconhecer, depois da MP no. 351/07, subsistência de fundamento legal que amparasse a multa isolada em situações como a dos autos, voto, na esteira de precedentes do Colegiado, no sentido do provimento integral do recurso voluntário.

Marcos Tranchesi Ortiz