



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13982.000875/2005-60
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.365 – 3ª Turma
Sessão de 11 de dezembro de 2015
Matéria DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente REGOSO COMÉRCIO IND. E TRANSPORTE DE MADEIRAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/02/2001 a 31/07/2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INCABÍVEL. ART. 138 do CTN.

A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios, antes do início do procedimento de fiscalização, afasta a aplicação de multa, inclusive a de mora. Precedentes jurisprudenciais.

Recurso Especial da Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial.

Carlos Alberto Barreto - Presidente

Maria Teresa Martínez López - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Demes Brito, Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Joel Miyazaki, Vanessa Marini Ceconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência tempestivo, interposto pela contribuinte ao amparo do art. 72, II, do antigo Regimento Interno da CSRF, em face do Acórdão n.º. 202-18.737, por meio do qual deu-se provimento parcial ao recurso voluntário.

A ementa dessa decisão, na parte objeto de recurso, está assim redigida:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/02/2001 a 31/07/2004

Ementa: PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADES.

Não é nulo o auto de infração originado de procedimento fiscal que não violou as disposições contidas no art. 142 do CTN, nem as do art. 10 do Decreto n.º. 70.235/72.

NORMAS PROCESSUAIS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN.

Entre as penalidades excluídas pela denúncia espontânea não se inclui a multa moratória, não apenas porque inadimplemento não é infração tributária, mas também em razão da interpretação sistemática do Código Tributário Nacional que, a par de prever o instituto da denúncia espontânea em seu art. 138, determina, em seu art. 161, a imposição de penalidades cabíveis para as hipóteses de crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

RECOLHIMENTO APÓS O PRAZO DE VENCIMENTO, SEM INCLUSÃO DA MULTA DE MORA. IMPUTAÇÃO AOS VALORES DEVIDOS. EXIGÊNCIA DA DIFERENÇA NÃO PAGA COM MULTA DE OFÍCIO.

A imputação de pagamentos é a única forma de amortização proporcional de débitos admitida pelo Código Tributário Nacional (art. 163, c/c o art. 167).

(...)

MULTA DE OFÍCIO DECORRENTE DA IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO. PERCENTUAL CABÍVEL.

Sobre a parte do crédito tributário decorrente da imputação de pagamentos a multa exigida deve ser de 75%.

A controvérsia suscitada cinge-se à questão da exigibilidade da multa de mora quando do recolhimento espontâneo de tributo após vencimento legal da obrigação.

Como paradigmas da divergência, reporta-se a recorrente aos Acórdãos n.ºs. 104-21.264 e 104-20.653, cujas comprovações foram feitas às fls. 656 e seguintes.

Por meio do Despacho nº 3400-1321, sob o entendimento de terem sido observados os requisitos legais, o recurso foi admitido.

Nas contrarrazões apresentadas, a D. Procuradoria da Fazenda Nacional pede para que seja negado provimento ao recurso especial da contribuinte. Alega que *“a toda evidência, a norma do art. 138 do CTN não exonera o contribuinte do pagamento da multa de mora nos casos de pagamento do tributo fora do seu prazo de vencimento.”*

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

ADMISSIBILIDADE

Do exame dos Acórdãos confrontados, verifica-se que restou efetivamente comprovada e demonstrada a divergência quanto à questão da exigibilidade da multa de mora nos casos de denúncia espontânea. Isto porque, enquanto no acórdão recorrido o Colegiado entendeu cabível a exigência daquele consectário legal, nos paradigmas colacionados, em situações fáticas semelhantes, entendeu-se que nos casos de denúncia espontânea não é cabível a exigência da multa de mora.

Presentes os pressupostos legais para admissibilidade do recurso, dele tomo conhecimento.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA

A controvérsia suscitada cinge-se à questão da exigibilidade da multa de mora quando do recolhimento espontâneo de tributo após vencimento legal da obrigação.

Trata-se de auto de infração, cuja motivação deu-se à constatação de "notas fiscais calçadas", ou seja, notas fiscais cujos valores lançados no seu livro razão não correspondem à totalidade do valor destacado nas notas fiscais disponibilizadas pelas empresas compradoras. Foi elaborado demonstrativo que relaciona as notas fiscais em que se observou tais acontecimentos. Ocorre que anteriormente a qualquer medida de fiscalização, a empresa havia efetuado alguns pagamentos espontâneos acompanhado de juro, justamente aos fatos narrados no Termo de Verificação.

Os referidos pagamentos foram reconhecidos pela autoridade fiscal, que, todavia afastou os efeitos da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), efetuando o cálculo do tributo com lançamento de multa equivalente a 150%, e lançando a diferença entre os valores recolhidos e os valores levantados já com a incidência da multa.

A então Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, deu apenas parcial provimento ao recurso, reduzindo a multa de ofício, de 150 % para 75%, relativamente à parte do crédito tributário decorrente da imputação de pagamento (valores pagos anteriormente à fiscalização).

Consta do voto da decisão recorrida no que diz respeito à denúncia espontânea:

2 – Da preliminar de nulidade do lançamento decorrente do pagamento fora do prazo sem a inclusão da multa de mora – imputação de pagamento

Alega a recorrente que o auto de infração deve ser anulado porque nele são exigidos valores que já foram pagos espontaneamente. Não há qualquer questionamento em relação aos valores do imposto não-lançado e tampouco contestação dos fatos narrados, de que haveria discrepâncias entre os valores consignados nas notas fiscais de vendas destinadas aos seus clientes e os valores escriturados em sua escrita fiscal. Sendo assim, a questão aqui se resume a avaliar se os recolhimentos efetuados pela empresa foram suficientes para quitar os débitos relativos aos períodos de apuração pretendidos (indicados no Darf).

O Auditor-Fiscal reconheceu e admitiu todos os recolhimentos espontâneos, excluindo-os do lançamento. Entretanto, os valores excluídos foram os decorrentes do procedimento conhecido como de imputação de pagamentos e não os valores originários constantes dos Darfs.

Na imputação de pagamentos, constante do demonstrativo de fls. 129/149, não se questiona a espontaneidade dos recolhimentos mas sim o fato de que eles, por não incluir a multa de mora, não foram suficientes para quitar integralmente os respectivos débitos.

A recorrente, centrada no art. 138 do CTN, entende que a denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo, exclui a aplicação da multa de mora. Entretanto, as penalidades excluídas pela denúncia espontânea são aquelas referidas no art. 137 do CTN, não se inserindo entre elas a multa de mora, como já concluiu este Colegiado no julgamento do Recurso nº 128.820, do qual adoto, e abaixo transcrevo, o seguinte trecho do voto vencedor, proferido pelo ilustre Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski:

(...)

Definida a questão do cabimento da multa de mora nos pagamentos espontâneos efetuados fora do prazo pela empresa, é certo que eles não foram capazes de extinguir a integralidade dos débitos que se pretendeu quitar. Para determinar o quantum quitado de cada débito, a fiscalização, como já se disse, realizou a imputação de pagamentos, objeto do demonstrativo de fls. 129/149.

Na imputação de pagamentos, apura-se, primeiramente, o valor devido com todos os acréscimos legais, inclusive a multa de mora. Depois disto, por meio de uma regra de três simples, em que o total devido corresponde a 100% e o valor pago corresponde ao percentual visado, apura-se o Percentual de

quitação do débito. Multiplicando-se o percentual assim obtido pelo valor original do débito, obtém-se a parcela do valor original quitada com o pagamento em foco. Por último, excluindo-se a parcela assim encontrada do valor original do débito, encontra-se a parte que restou em aberto. Todo este procedimento recebe o nome de imputação de pagamentos ou método de amortização proporcional de débitos e se fundamenta no art. 163, c/c art. 167, do CTN.

(...)

Portanto, agiu acertadamente a fiscalização, ao efetuar a imputação proporcional dos recolhimentos espontâneos da contribuinte, realizados sem a multa de mora, aos valores devidos na data de cada pagamento, exigindo no auto de infração as diferenças não pagas. Se o lançamento, nos moldes em que foi efetuado, é perfeitamente legal e não se questiona a exatidão dos valores exigidos, há de ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento dessas quantias, em face da existência de denúncia espontânea.

(...)

Não se contesta, nos autos, a ocorrência da infração imputada pelo Fisco. Entende a autuada que não cabe o agravamento da multa porque os débitos foram confessados antes do procedimento de ofício, quando efetuou os pagamentos espontâneos.

De fato, se a contribuinte denunciou espontaneamente a infração mediante o recolhimento do que entendia ser devido (principal e juros de mora), não se pode qualificar a multa de ofício, porque a confissão da infração aliada ao pagamento do tributo ilide a aplicação deste tipo de penalidade, a teor do disposto no art. 138 do CTN.

No entanto, a denúncia espontânea afasta a incidência da multa de ofício mas não a da multa de mora. Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa não foram suficientes para quitar os respectivos débitos, restando em aberto as parcelas resultantes da imputação realizada pela fiscalização.

Sobre estas parcelas em aberto, se quitadas espontaneamente e antes do início do procedimento fiscal, incidiria a multa de mora. Como este pagamento não foi efetuado, cabível o lançamento de ofício para exigir tais parcelas. E neste tipo de lançamento, a multa a ser aplicada é de 75%, se a infração decorrer de simples inadimplência, e de 150% nos casos em que a falta de pagamento decorrer de qualquer das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502/64.

Portanto, no caso em que as parcelas exigidas decorrem da imputação de pagamentos, que se caracteriza com simples inadimplência, deve a multa lançada ser reduzida para 75%.

As demais parcelas, não confessadas espontaneamente pela empresa, devem ser exigidas com a multa qualificada de 150%, uma vez que decorrem da utilização do artifício conhecido como notas calçadas, ou seja, a declaração de valores diferentes nas diversas vias de cada nota fiscal de venda. As parcelas sobre as quais mantém-se a multa qualificada estão discriminadas no quadro abaixo:

(...)

MINHAS CONSIDERAÇÕES:

Quanto à espontaneidade dos pagamentos, assim dispõe o artigo 138 do Código Tributário Nacional:

“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 jurisprudência de nossos tribunais já assentou em reiteradas oportunidades que o Código Tributário Nacional não distingue entre multa moratória e multa punitiva, de modo que na denúncia espontânea nenhuma delas pode ser exigida da contribuinte, mas apenas correção monetária e juros de mora.

Neste sentido, o próprio Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 106.068-SP (relator, o Ministro Rafael Mayer), assim decidiu:

“ISS. INFRAÇÃO. MORA-DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXONERAÇÃO. ART. 138 DO CTN.

O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente, ao Fisco, o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN.

Recurso extraordinário não conhecido” – (RTJ 115/453).

Também o STJ, em reiterados julgados, manteve este entendimento, como se verifica exemplificativamente através do teor da ementa do acórdão proferido nos autos do RESP nº 16.672-SP, cujo relator foi o Ministro Ari Pargendler:

“TRIBUTÁRIO – ICM – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória, no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do

art. 138 Recurso especial conhecido e provido.” Acórdão RESP 169877/SP (98/0023956-1) - DJ 24.08.98 – PG 064

Em face da jurisprudência de nossos Tribunais, foi editada a Súmula nº 360 ,do Superior Tribunal de Justiça, publicada em 08/09/2008, assim enunciada:

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

Vale dizer que apenas (pagamento) após a informação em declaração (DCTF) não mais se aplica a espontaneidade do art. 138 do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça já se posicionou, em sede de procedimento repetitivo, conforme art. 543-C do CPC, no sentido do descabimento da exigência da multa nos casos de denúncia espontânea (Resp nº 1.149.022-SP – DJE 09/06/10).

No caso dos autos, extrai-se as seguintes informações:

- fl. 36 D – relação de pagamentos efetuados em 27/06/2005 reconhecidos pela DRF em Joaçaba;
- fls 97 a 130 D – DARF – pagamentos efetuados sem a multa, mas com juros de mora;
- início da fiscalização: 03/11/2005 (fl. 32D);
- DCTF retificadoras: ver fl. 84 D e seguintes. Foram juntadas pela fiscalização, sem a data da transmissão.

Pelos fatos constantes no processo, (*) supostamente comprovam o requisito da espontaneidade, quais sejam, ser anterior ao início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração e não declarado por ocasião do seu recolhimento.

(*) No entanto, a conferência da documentação deve ficar a encargo final da própria Delegacia da Receita Federal, principalmente no que diz respeito às DCTFs.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial interposto pela contribuinte, de forma a permitir a exclusão da multa de ofício apenas sobre os pagamentos ocorridos antes da prática de qualquer ato de fiscalização por parte da Receita Federal do Brasil, e que tenham sido declarados ou não (DCTF) somente após o pagamento.

Maria Teresa Martínez López

Processo nº 13982.000875/2005-60
Acórdão n.º **9303-003.365**

CSRF-T3
Fl. 736

CÓPIA