



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

Processo nº 10166.012366/2006-96
Recurso nº 163.280 Voluntário
Acórdão nº **1803-00.989 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 2 de agosto de 2011
Matéria MULTA - ATRASO ENTREGA DECLARAÇÃO
Recorrente REGIUS SOCIEDADE CIVIL DE PREVIDÊNCIA PRIVADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2001

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO DE DIFERENÇA NÃO DECLARADA. CABIMENTO.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, não é cabível a exigência da multa de mora quando ocorrer o pagamento extemporâneo de tributo, na hipótese de os débitos não terem sido antes declarados à Receita Federal (art. 138 do CTN).

A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

O benefício contido no instituto da denúncia espontânea exclui, desde que cumpridas às formalidades, todas as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes

Sergio Luiz Bezerra Presta

Autenticado digitalmente em 30/08/2011 por SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA, Assinado digitalmente em 30/0

8/2011 por SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA, Assinado digitalmente em 05/09/2011 por SELENE FERREIRA DE MO

RAES

Emitido em 05/09/2011 pelo Ministério da Fazenda

Presidente

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Meigan Sack Rodrigues, Walter Adolfo Maresch, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Rodrigues Mendes e Sérgio Luiz Bezerra Presta.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

“Versa o presente processo sobre Auto de Infração — IRRF/2001 - Declaração de Contribuições e Tributos Federais, ano-calendário de 2001, folha 104, no qual é exigido da interessada supra identificada o crédito tributário no valor de R\$ 21.595,28, pelas razões constantes às folhas 104/119.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação (folhas 01/11) alegando, em síntese, que:

- o Código Tributário Nacional trouxe o benefício da denúncia espontânea ao contribuinte que possuisse débito fiscal e desejasse quitar sua dívida antes de ser surpreendido por qualquer procedimento administrativo. Assim dispõe o art. 138 do CTN;

- a imposição de multa moratória culminaria no desestímulo ao contribuinte que, tal como a impugnante, espontaneamente se encaminha ao fisco para efetuar o pagamento em atraso do tributo devido, 'tomando o art. 138 do CTN dispositivo inócuo e sem utilidade no universo jurídico tributário;

- que não há mais fundamento legal para exigir a multa moratória quando o pagamento do tributo é feito após o vencimento do prazo, desde que acrescido dos juros (Art. 18 da M.P. nº 303/2006 que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96) e da Denúncia Espontânea;

- não há mais fundamento legal para a exigência da multa, decorrente da mudança de redação do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Por fim, requer que seja julgada procedente a presente impugnação”.

A 4ª TURMA – DRJ – BRASÍLIA – DF, em sessão de 19/07/2007, ao analisar a peça impugnatória apresentada, proferiu o acórdão nº 03-21.575 onde julgou o “*Lançamento procedente*”, mantendo o crédito tributário exigido, sob argumentos assim ementados:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2001

MULTA PAGA A MINOR – RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO

Comprovado o pagamento fora de prazo de débitos declarados em DCTF, é cabível a exigência de multa paga a menor, conforme a legislação de regência.

- A exigência da multa paga a menor, processada na forma dos autos, está prevista em normas regularmente editadas, não tendo o julgador de 1ª instância administrativa competência para apreciar arguições contra a sua cobrança e é inaplicável, na espécie, o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional

Lançamento Procedente”

Cientificado da decisão em 01/10/2009, interpôs o contribuinte, em 30/10/2009, Recurso Voluntário a este Conselho, a Recorrente manteve os argumentos da peça impugnatória apresentada, aduzindo, em suma, que:

“II.1 — PRELIMINAR - DO PAGAMENTO A MAIOR DOS JUROS MORATÓRIOS QUANDO DO OFERECIMENTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Como cediço, o acórdão ora atacado reconheceu a existência de saldo remanescente de juros pagos no momento do oferecimento da denúncia espontânea e a necessidade da utilização de tais valores para abatimento dos valores relativos a multa moratória cobrada pelo presente Auto de Infração.

Ocorre, todavia, que o Acórdão apresenta inexatidões materiais, decorrentes de lapso manifesto no que se refere ao cálculo do débito remanescente no presente processo administrativo.

Isto porque, como dito, o I. Julgador reconheceu a existência de juros de mora pagos a maior no momento de recolhimento dos valores referentes aos períodos de 28/02/2001, 30/04/2001, 28/09/2001 e 28/12/2001, bem como a necessidade da vinculação de tais valores com o saldo a pagar da multa ora cobrada (item 6.1 do acórdão). Confira-se:

(...)

Entretanto, deixou a DRJ/SP1 de abater o valor de juros recolhido a maior dos valores das multas de mora ora cobradas, tendo mantido a cobrança do valor integral anteriormente lançado, conforme se verifica da planilha de demonstrativo de débito e guia de pagamento que acompanha o acórdão (doc. 02).

O que se observa, portanto, é que o I. julgador de primeira instância deixou de considerar o saldo de recolhimento a maior a título de juros de mora no valor de R\$ 2.159,89 (dois mil, cento e cinquenta e nove reais e oitenta e nove centavos), muito embora tenha expressamente reconhecido a sua existência e a necessidade de sua utilização para abatimento das multas exigidas.

A existência de saldo de juros pagos a maior pode ser demonstrada por meio da análise conjunta do auto de infração e das guias DARFs (docs. 4 a 8 da Impugnação), referentes ao recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ, conforme indicado na tabela abaixo:

(...)

Em vista das ponderações precedentes, conclui-se que o Acórdão apresenta inexatidões materiais, visto que o I. julgador da DRJ/SP1 reconheceu o saldo de juros recolhido a maior, mas deixou de efetuar o desconto de acordo com a decisão por ele proferida.

Dessa forma, demonstra-se imprescindível a consideração dos valores recolhidos a maior a título de juros para abatimento dos valores cobrados no presente Auto de Infração, conforme reconhecido pela decisão de primeira instância administrativa.

II.2 - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA DE MORA NA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Cumpra ressaltar que a cobrança dos valores não abarcados pelos juros de mora recolhidos a maior por ocasião da denúncia espontânea também não merece prosperar, tendo em vista a inexigibilidade da cobrança da multa de mora na hipótese de oferecimento de denúncia espontânea do débito, ou seja, no caso de recolhimento de tributo devidamente atualizado.

No presente auto de infração consta que, em relação ao pagamento dos débitos exigidos, os recolhimentos foram efetuados, porém a D. Autoridade fiscal entendeu que houve falta ou insuficiência dos acréscimos legais relativamente A, multa de mora.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional afasta, entretanto, a incidência de multa moratória ou punitiva, prevendo apenas a inclusão de juros moratórios na hipótese de denúncia espontânea de tributo não recolhido pontualmente; (...).”

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

Conforme sintetiza a Recorrente, o que sucedeu no presente processo foi o seguinte (fls. 86):

“Argüi a decisão recorrida que a multa supostamente paga a menor deve ser mantida por conta do exposto no art. 43 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96, bem como que a MP nº 351/2007 alterou a redação do art. 44 da legislação supracitada somente sobre a cobrança de multa isolada no percentual de 75%, e não nas multas pagas a menor, como no caso do art. 43 e 61 da norma legal, sendo devida multa de mora quando de pagamento fora do prazo, independentemente do recolhimento do principal.

Ocorre que a cumulação do art. 43 com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 é indevida, pois para os casos de lavratura de auto de infração apenas para a cobrança de multa, como autoriza o artigo 43, só estarão autorizadas as multas previstas nos artigos imediatamente seguintes. A multa do artigo 61 não é utilizável para as hipóteses como a presente.

O contribuinte pagou o tributo, mas o fez em atraso, recolhendo o principal e os juros de mora devidos, informando ao Fisco espontaneamente tão logo apurou o equívoco e o corrigiu via DCTF Retificadora, tudo isso antes de qualquer procedimento administrativo ou fiscalizatório, caracterizando o instituto da denúncia espontânea que não pode ser, de modo algum, ignorado pela Receita Federal”.

O assunto principal do presente Recurso Voluntário é o **recolhimento de diferenças não declaradas é o balizador do benefício contido no artigo 138 do Código Tributário Nacional**. Ou seja, temos que decidir se a Recorrente, quando dos fatos estava ou não sob a tutela do art. 138 do CTN.

Essa ponderação faz-se necessária tendo em vista que a norma mencionada traz comando claro dirigido à hipótese de iniciativa espontânea do contribuinte no sentido de sanar a infração. Na hipótese da obrigação de recolher tributos, denúncia espontânea ou reconhecimento de débito deve vir acompanhado de seu pagamento. No caso de obrigação acessória, não havendo tributo a recolher, o simples ato de, como no caso em tela, apresentar as DCTF's retificadora espontaneamente, implica na regularização da obrigação. Até porque sob a égide da DCTF originária a Recorrente estava adimplente

Pensar ao contrário, como fez a autoridade recorrida, é tornar "letra morta" a norma do art. 138 do CTN. Observando os fatos dos autos observa-se Neste sentido, registro, para começar, meu entendimento de que a norma do art. 138 tem a nobre finalidade de motivar o adimplemento de tributos pelos contribuintes, privilegiando a boa-fé, distinguindo aqueles que desejam honrar suas obrigações tributárias daqueles que preferem o caminho da inadimplência, estabelecendo o seguinte:

"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".

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho¹, em alentado estudo sobre a matéria, comentando o art. 138 do CTN assim leciona:

"(...) O dispositivo em questão abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo.

(...)

Em conseqüência do exposto nas alíneas a e b precedentes é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento, quer das multas de mora ou revalidação, quer das multas ditas 'isoladas'.

É sabido que o descumprimento da obrigação principal impõe além do pagamento do tributo não pago, e do pagamento dos juros e correção monetária, a inflicção de uma multa, comumente chamada moratória ou de revalidação e que o descumprimento de obrigação acarreta tão somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de 'isolada'. Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas.

(...)

De causar espécie certa tese muito a gosto de alguns, que considera a multa de mora como um complemento indenizatório da obrigação principal e não como uma sanção, para o fim de excluí-la dos efeitos do artigo 138 do CTN. Neste caso, a multa não seria 'multa'(...)

A tese demonstra lamentável ignorância dos princípios científicos que informam a Ciência do Direito. O que faz, em verdade, é dar prevalência, na discussão do assunto, aos interesses menores do 'fiscalismo' através de uma algaravia conceitual, inaceitável à luz da boa doutrina.

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro in "Infrações Tributárias e suas Sanções"; Ed Resenha Tributária, São Paulo, 1982, p. 105

(...)

Ora, se é verdade que as normas jurídicas são, fundamentalmente, de duas espécies, impositivas e sancionantes ou ainda primárias e secundárias para usar a terminologia de Alf Rosse, e se as normas à vista dessa dualidade tipológica se distinguem pelo conteúdo mesmo de suas hipóteses e de seus mandamentos, o que nos cabe, in casu, é determinar qual o conteúdo da hipótese e do mandamento de uma norma que impõe multa a uma pessoa pelo simples fato desta não ter pago no prazo marcado um tributo devido. A hipótese é não ter a pessoa pago o tributo — fato ilícito. A consequência é ficar sujeito a uma multa — sanção.

(...)

Só está sujeito a uma multa de mora quem tenha cometido uma infração a dever ou obrigação principal, isto é, quem tenha deixado de pagar tributo.

Consequentemente, esta multa de mora é pena e não complemento indenizatório.

(...)

As Fazendas, federal, estadual e municipal, discordam da interpretação debuxada linhas atrás. E o que é pior, agem como pensam, isto é, erradamente, sem que até agora se tenha posto cobro nesta situação inteiramente contra talem. Os argumentos dos diversos fiscos são de três espécies.

a) Em primeiro lugar, alegam que se fosse permitido ao contribuinte não pagar no prazo, ganhar uma, duas ou três semanas e depois se autodenunciar, recolhendo o tributo apenas com juros e correção monetária, isto traria uma total insegurança e imprevisibilidade no manejo da receita tributária.

O argumento é extra jurídico e só nestes termos pode ser contraditado. Diga-se, porém, para logo, que as 'razões do fisco' não podem prevalecer contra as razões da lei. O príncipe e seu erário já não são, como antanho, autoritários e autocráticos. O argumento, no entanto, demonstra nas entrelinhas suas deficiências.

(...)

b) Em segundo lugar, dizem que a multa moratória, conquanto punitiva é também indenizatória, possuindo uma ambivalente personalidade jurídica.

A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (...). A indenização possuiu como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (...). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em Direito

Tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não pago. 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.

Finalmente, em terceiro lugar, argumentam com o art. 161 do CTN que, em havendo falta de pagamento do tributo, manda que este seja pago com juros e correção monetária, 'sem prejuízo das penalidades cabíveis' (...).

Ocorre que não existe a mais mínima incompatibilidade entre os artigos 138 e 161. art. 161 fixa a regra geral de que a inadimplência acarreta o pagamento agravado de juros de mora, correção monetária e multas pela mora, e o art. 138 define a exceção a esta regra.”

Observando as razões invocadas pelo professor Sacha Calmon Navarro Coelho, tenho que me filiar a corrente que defende que o pagamento espontâneo de tributo em atraso, acrescido dos juros de mora, afasta a aplicação de qualquer penalidade, inclusive a denominada multa de mora.

Assim, não vejo como imputar a Recorrente à multa de mora, tendo em vista que estava sob a tutela da denúncia espontânea. Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça na sistemática de Recursos Repetitivos (art. 543-C do CPC), a seguir transcrito:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que “a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte” (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

“No caso dos autos, a impetrante, em 1996, apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995, e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que, agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a

denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional.”

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1.149.022 - SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

Nessa linha também vem decidindo a colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, a exemplo do acórdão CSRF 01-06.098 de 2/02/2009, cuja ementa esclarece:

“ESPONTANEIDADE - ART. 138 CTN - TRIBUTO NÃO DECLARADO EM DCTF OU DIPJ - Consoante jurisprudência pacífica no STJ, aplica-se a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN, quando o contribuinte não houver declarado o tributo e antes de qualquer medida da administração tributária recolhe o débito com juros de mora. Indevida portanto a compensação de ofício de multa de mora que no entender do fisco deveria ter sido recolhida”. (Grifei).

Assim, observando as determinações expressas do art. 62-A do RI/CARF - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que foi aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, com as alterações das Portarias MF nºs 446/2009, e 586/2010: “Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”; entendendo ser necessário, para não dizer imperioso, eximir a Recorrente do pagamento de qualquer outra imputação legal decorrente do atraso no pagamento do tributo, além daquele efetivamente pago.

Assim, diante de tudo que encontramos nos autos e das alegações da Recorrente voto por DAR PROVIMENTO ao recurso, para excluir a multa moratória.

Sala das Sessões, em

(assinado digitalmente)

Sérgio Luiz Bezerra Presta

Processo nº 10166.012366/2006-96
Acórdão n.º **1803-00.989**

S1-TE03
Fl. 237
