



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.008454/2002-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-007.008 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de outubro de 2019
Recorrente BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/1997 a 30/11/1997

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. DISPENSA DO PAGAMENTO. POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO.

Incide o art. 138, CTN, instituto da denúncia espontânea, quando há a declaração de crédito tributário ainda não constituído, desde que acompanhado, se for o caso, do pagamento do montante de tributo devido acompanhado dos juros de mora e antes do início de qualquer procedimento de fiscalização. Dispensa-se, neste caso, o pagamento das multas punitivas, incluídas as multas de mora por ser desta natureza. Aplicação do entendimento do STJ manifestado no RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022-SP, em sede de recursos repetitivos. Art. 62, RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

Trata-se de auto de infração eletrônico, fls. 17-20, lavrado para cobrança dos juros e multa de mora de débitos pagos após o vencimento do tributo. A Recorrente afirma que realizou o pagamento com o benefício da denúncia espontânea, recolhendo o montante de tributo devido acrescidos dos juros de mora. A fiscalização pretende a cobrança dos juros de mora e da multa de mora.

Por economia processual e por bem representar a síntese dos fatos, peço vênha para transcrever o relatório do v. acórdão recorrido.

Trata-se de Auto de Infração eletrônico decorrente do processamento da DCTF do ano-calendário 1997, lavrado em 10/05/2002, exigindo crédito tributário no valor total de **R\$ 475.955,81**, discriminado em multa de mora e juros de mora, ambos pagos a menor, relativo a débitos de Cofins do 4º trimestre/97 (PA 01-11/97), cuja infração foi enquadrada nos dispositivos legais indicados no demonstrativo de e-fls. 18.

A contribuinte foi cientificada do auto de infração, por via postal, em 12/06/2002. Inconformada, apresentou impugnação, em 01/07/2002, acompanhada de documentos.

Preliminarmente, requer a nulidade do lançamento, ante a ausência de termo de início de ação fiscal e a não observância do direito ao contraditório, nos termos do art. 47 da Lei nº 9.430/96, “*que instituiu o incentivo ao pagamento espontâneo em até 20 dias, contados do recebimento do termo de início da ação fiscal*”.

No mérito, alega, em síntese, ter se utilizado do instituto da denúncia espontânea, recolhendo o débito declarado em atraso sem a multa de mora, porque antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, incluindo os juros de mora devidos, conforme DARF em anexo (doc. 03). Fundamenta-se no art. 138 do CTN, dizendo que o dispositivo abrange a responsabilidade tanto pela prática de infração substancial como formal, elidindo o pagamento da multa de mora e da multa isolada. Discorre acerca da denúncia espontânea, citando jurisprudência.

Encerra requerendo a interpretação da norma de forma mais benéfica à contribuinte, em caso de dúvida, nos termos do art. 112 do CTN; bem como protesta pela produção de provas por todos os meios admitidos em direito, inclusive posterior juntada de documentos, diligência e perícia.

Em fls. 119-130 está situado o Acórdão 14-61.291 proferido pela 11ª Turma da DRJ/POR em 16 de junho de 2016, para julgar parcialmente procedente a impugnação para afastar a cobrança dos juros de mora, tendo em vista que este montante foi devidamente recolhido quando do pagamento do tributo, sendo indevida a inclusão deste montante para a cobrança, mas mantendo a cobrança da multa de mora:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 1997

Débito Declarado em DCTF. Denúncia Espontânea. Não-cabimento.

Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar a denúncia espontânea, para se livrar da multa relativa ao atraso.

Auto de Infração sem Tributo. Multa de Mora e Juros de Mora.

No lançamento efetuado para formalizar a exigência de crédito tributário sem tributo deve-se observar a correta alocação dos acréscimos legais recolhidos. Cancela-se a

exigência isolada dos juros de mora quando demonstrado o seu recolhimento em campo próprio do DARF.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em sua fundamentação afirma que o auto de infração foi gerado a partir do confronto entre os dados presentes nos DARF de recolhimento do imposto com as informações realizadas pela empresa na DCTF, como consequência da constatação de irregularidades ou divergências entre os períodos de apuração constantes nos DARF e nas DCTFs.

- Afirma ainda que denúncia espontânea, pressupõe a “denúncia” de uma infração, que consiste em levar ao conhecimento do Fisco infração por ele desconhecida, o que não ocorre nos casos de mero inadimplemento.

- Afirma, assim, incabível a denúncia espontânea no recolhimento em atraso de débitos confessados em DCTF, pois o caso é de lançamento eletrônico por pagamento em atraso de débito já declarado, sendo inaplicável o art. 138, CTN.

- No entanto, reconhece razão à contribuinte, no que toca à extinção dos juros de mora devidos, pois os mesmos foram recolhidos e corretamente identificados no DARF do pagamento feito em atraso.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 141-152, onde defendeu, em síntese, a ocorrência de denúncia espontânea, já que apesar de ter recolhido em atraso, assim o fez antes de qualquer fiscalização da RFB ou qualquer declaração do débito em questão, sendo devida apenas a inclusão dos juros no momento do pagamento, nos termos do art. 138 do CTN.

- Afirmou que por essa razão é clara a aplicação do instituto da denúncia espontânea no presente caso, tendo em vista que, nos termos art. 138 do CTN e da Súmula n.º 360 do STJ;

- Por se tratar de denúncia espontânea, não deveria ser incluída, no saldo a pagar, a multa de 20% pelo pagamento extemporâneo, por força do disposto no art. 138 do CTN;

- A teor da Súmula 360 do STJ, a denúncia espontânea só não se aplica nos casos em que o tributo tenha sido regularmente declarado e, somente depois da declaração, tenha sido efetuado o pagamento;

- Afirma que a denúncia espontânea se caracteriza quando ocorrem três aspectos: primeiro, o contribuinte não está submetido à ação fiscal; segundo, o valor pago a destempo não foi declarado ao Fisco; e, terceiro, o Fisco não tinha qualquer conhecimento do valor em questão;

- No caso presente não havia qualquer procedimento ou medida de fiscalização, relacionados com a competência recolhida. Além disso, a diferença paga a destempo só foi declarada em DCTF após o pagamento do tributo, em 02/06/1998, enquanto, como dito, o pagamento ocorreu em 08/04/1998;

- A questão foi decidida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, pela sistemática do art. 543-C do CPC e em 2011 foram aprovados pela Procuradoria

Geral da Fazenda Nacional os Pareceres tratando do assunto em questão PARECER/PGFN/CRJ/Nº 2113/2011 e o PARECER/PGFN/CRJ/Nº 2124/2011. A aludida aprovação dos pareceres ensejou a publicação dos Atos Declaratórios nº 04/2011 e nº 08/2011, que promovem a dispensa de interposição de recursos ou o requerimento dos já interpostos, pela PGFN,

- Em conclusão, afirma que o caso em questão merece o tratamento da denúncia espontânea. O valor de R\$ 2.570.161,42, que foi recolhido em 08/04/1998 a título de COFINS, só foi declarado em 02/06/1998, como atesta o próprio auto de infração. Com isso, o complemento de recolhimento da diferença devidamente atualizada por juros à base da SELIC por iniciativa própria, e, só depois, enviou DCTF junto à Receita Federal do Brasil, notificando-a da diferença a maior, que foi devidamente quitada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos legais, sendo, por isso, conhecido.

Do relato acima, percebe-se que a controvérsia reside em saber se há aplicação ou não do instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138, CTN, na medida em que houve o recolhimento do tributo fora do prazo de vencimento, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização.

O que é preciso identificar é se o pagamento intempestivo foi um mero pagamento em atraso de um tributo previamente declarado, situação em que não se aplica a denúncia espontânea, ou, ao contrário, se a Recorrente recolheu um montante relativo a tributo não informado pelo Contribuinte

O instituto da denúncia espontânea é um benefício conferido ao contribuinte que, antes do termo de início de fiscalização, conforme art. 196 do CTN, venha espontaneamente para declarar um montante de tributo devido e não declarado no momento previsto em legislação, constituindo este crédito tributário, acompanhado do recolhimento do tributo e dos juros de mora, mas dispensado das penalidades, tanto multa de ofício, quanto de mora, nos termos do art. 138 e seu parágrafo único do CTN.

Ressalte-se que a multa de ofício não é devida porque não houve lançamento de ofício, com isso, percebe-se que o termo “responsabilidade” referido pelo art. 138 do CTN estão relacionadas com as multas moratórias.

Caso o contribuinte apenas recolha em atraso um montante de tributo já declarado e constituído, este contribuinte não fruirá do benefício da denúncia espontânea, pois, não há denúncia, apenas um pagamento a destempo. Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, conforme súmula nº 360, aplicável para os casos em que o tributo é sujeito ao lançamento por homologação. O pagamento intempestivo, neste caso, não enseja a denúncia

espontânea, sob pena de se deixar ao arbítrio do sujeito passivo o melhor momento para o recolhimento.

Súmula STJ n.º 360: "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação **regularmente** declarados, mas pagos a destempo."

Ocorre que não é esse o caso dos autos.

Percebe-se do próprio auto de auto de infração que a Recorrente realizou o pagamento em atraso do tributo, com acréscimo dos juros, mas a DCTF retificadora para informar este montante em atraso ao Fisco foi apresentada apenas no mês seguinte ao do pagamento.

Trata-se de COFINS devida no período de apuração de novembro/1997, cujo prazo de vencimento era 10/12/1997. A Recorrente declarou a menor o montante de tributo devido. Percebendo a falha, a Recorrente efetuou o recolhimento da diferença apenas em 08/04/1998 na monta de R\$ 2.379.779,09, acrescidos de R\$ 190.382,32 a título de juros de mora. A DCTF retificadora para informar esta diferença foi apresentada depois do pagamento, no dia 02/06/1998, declaração retificadora n.º 0000100199800430268.

Todas estas informações constam do próprio auto de infração eletrônico elaborado para constituir o suposto crédito tributário ora em análise. Abaixo, estão as informações da DCTF entregue para informar o montante do tributo não informado na época apropriada:

2 - Lavratura

| |
|---|
| Local: RECIFE |
| Endereço : AV ALFREDO LISBOA, 1152- CENTRO, CEP: 50030150, RECIFE |
| Data: 10/05/2002 |

3 - Dados da(s) DCTF - Ano Calendário - 1997

| Trimestre | Data de entrega | Número | Tipo | Trimestre | Data de entrega | Número | Tipo |
|-----------|-----------------|---------------------|--------|-----------|-----------------|--------|------|
| Quarto | 02/06/1998 | 0000100199800430268 | Retif. | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |

Orig. - original Compl. - complementar Retif. - retificadora

Abaixo as informações sobre a data de recolhimento e dos valores, também extraído do auto de infração:

ANEXO IIa - DEMONSTRATIVO DE PAGAMENTOS EFETUADOS APÓS O VENCIMENTO

| DECLARAÇÃO: QUARTO TRIMESTRE DE 1997 | | | | | | VALORES EM REAIS | |
|--------------------------------------|--------------------|------------|---------------|-----------------------|---------------------------------|--------------------|-------|
| COD. REC. | PA | VENCIMENTO | Nº. DO DÉBITO | VLR. DO DÉBITO INFOR. | PGTO. PRINC. VINC. E CONFIRMADO | | |
| 2172 | 01-11/1997 | 10/12/1997 | 398870 | 2.379.779,09 | 2.379.779,09 | | |
| DESCRIÇÃO DO PGTO. ANALISADO | NÚMERO DO PGTO. | DATA | VL. PRINC | VL. MULTA | VL. JUROS | VALOR PAGO A MAIOR | |
| | | | | | | MULTA | JUROS |
| PAGO RECOLHIDO | 1709464068 | 08/04/1998 | 2.379.779,09 | 0,00 | 190.382,32 | | |
| VL. CONSOL. DO PRINC. AMORTIZADO | | | 2.379.779,09 | 475.955,81 | 190.382,32 | | |
| VALOR UTILIZADO | 1709464068 | 08/04/1998 | 2.379.779,09 | 190.382,32 | 0,00 | | |
| SALDO PARCIAL | VALOR PAGO A MENOR | | | 285.573,49 | 190.382,32 | | |
| OUTROS PAGAMENTOS UTILIZADOS | VALOR PAGO A MAIOR | | | | | 0,00 | 0,00 |
| SALDO FINAL | VALOR A PAGAR | | | 285.573,49 | 190.382,32 | | |
| | VALOR PAGO A MAIOR | | | | | 0,00 | 0,00 |

Portanto, a r. decisão recorrida, pautada apenas nesta razão, deve ser reformada.

Outrossim, o CTN não fez diferença entre multas de mora e multa de ofício, possuindo ambas natureza punitiva. A prevalecer o entendimento de que a denúncia espontânea só serve para afastar a multa de ofício torna letra morta o art. 138 do CTN, na medida em que este instituto só merece guarida se o contribuinte se antecipa e declara um tributo ainda não constituído, com seu recolhimento, antes do início da fiscalização.

Sabe-se que a multa de ofício só é aplicada após um procedimento de fiscalização em que se realiza um lançamento de ofício. Logo, se multa de ofício só é aplicada em auto de infração e a denúncia espontânea só tem cabimento se o contribuinte age antes do início da própria fiscalização, entender que a denúncia espontânea somente afasta a multa de ofício é uma contradição insuperável.

Ademais, já é entendimento consolidado no STJ, inclusive sob o rito dos repetitivos, ao qual este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deve respeitar, de que a denúncia espontânea afasta, também, a multa de mora:

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

(STJ. RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022-SP .RELATOR MINISTRO LUIZ FUX, VOTAÇÃO UNÂNIME. DJE. 24/06/2010)

Em seu voto, o Relator Ministro Luiz Fux deixou consignado que as multas de mora são também multa punitivas:

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 *(os grifos não constam do original)*

Este Egrégio Conselho, destarte, também vem decidindo desta forma:

TRIBUTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.

O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora. Para tanto, nos termos do REsp nº 1.149.022 (STJ), de observância obrigatória pelo CARF conforme o art. 62, §2º, do Anexo II ao seu RICARF, é necessário que o tributo devido seja pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros.

(CARF. 1ª Seção. Acórdão n.º 1201002.230. Relatora Conselheira Ester Marques Lins de Sousa, Sessão de 11/06/2018)

No entanto, como já afirmado, não se fala em afastamento da multa de mora, ou melhor, não se fala nem mesmo de denúncia espontânea, nas situações em que o contribuinte já havia declarado seus débitos, constituindo o crédito tributário, mas recolheu a destempo.

Percebe-se da análise dos documentos juntados aos autos que o período de apuração é referente ao período de novembro de 1997, cujo vencimento foi em 10/12/1997. O pagamento espontâneo ocorreu em 08/04/1998, antes do início de qualquer procedimento de fiscalização e antes mesmo de qualquer declaração da própria Recorrente. Isto porque a DCTF retificadora, contendo a informação deste fato gerador, foi transmitida apenas no mês de junho de 1998. Portanto, trata-se o caso de uma típica denúncia espontânea, cuja consequência é a impossibilidade de cobrança de multas de ofício e de mora.

A própria Procuradoria da Fazenda Nacional em razão do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, assinada pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, já se manifestou que não há mais interesse em apresentar qualquer tipo de recurso ou defesa em relação ao tema:

ATO DECLARATÓRIO Nº4, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011

"com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional".

JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel. min. Humberto Martins.

Isto posto, conheço do Recurso Voluntário para dar provimento, reconhecendo a aplicação da denúncia espontânea para afastar a incidência de multa de mora, por ter natureza punitiva.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior