



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

Processo nº 10660.725220/2010-18
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1402-002.508 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria CSLL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado PASTIFÍCIO SANTA AMÁLIA S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO PAGO A DESTEMPO. NÃO RECONHECIMENTO.

Ainda que o contribuinte se adiante à fiscalização e apresente DCTF's retificadoras, corrigindo a sua omissão, a falta de pagamento do principal e dos juros de mora no vencimento, mesmo dos tributos declarados originalmente, afasta o efeito da denúncia espontânea em relação às penalidades pecuniárias, ou seja, continuará sujeito à multa de mora, além dos juros pelo atraso (Súmula 360/STJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento aos embargos de declaração, com efeito infringentes para restabelecer a cobrança da multa de ofício sobre a parcela do principal que remanescer após a imputação proporcional dos juros de mora.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves,

Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella e Demetrius Nichele Macei.

Relatório

Em 03/12/2010 foi lavrado auto de infração (fl.03) de CSLL contra a fiscalizada, no valor total de R\$ 2.652.875,34 (fls. 02/13) devido a constatação de insuficiência de declaração ou recolhimento a menor da CSLL devida (TVF - fls. 14/31).

Às folhas 272 até 299, tem-se a Impugnação da contribuinte sob argumentos de nulidade do auto de infração por preterimento do direito de defesa, alegando restrição a ampla defesa e o contraditório (f. 273-281). No mérito, alegou estar acobertada pelo instituto da denúncia espontânea por conta da retificação de todas as DCTF's (fls. 281-287).

Ainda, no tópico "DA COBRANÇA INDEVIDA NO AUTO DE INFRAÇÃO "AD ARGUMENTANDUM" (fls. 287-289), a fiscalizada discute a base de cálculo utilizada no lançamento da CSLL. Sintetiza, à folha 288 que: *"Assim, se prevalecesse a ausência de espontaneidade a aplicação, somente poderia ser aplicada a multa da diferença da multa de mora de 20% recolhida com a multa de ofício de 75% prevista na lei 9.430/96."*

Em seguida, da folha 289 até a 297, a fiscalizada alega a "nulidade da norma individual e concreta em face do erro de direito praticado pelo agente competente quando do processo de subsunção do fato à norma", pois defende que o auto de infração está envolto por vícios insanáveis relacionados à fundamentação, critério de cálculo do crédito tributário e base legal. Por fim, nas folhas 297 a 299, a - naquele momento - impugnante, também alega ofensa ao princípio da motivação dos atos administrativos e finaliza seu recurso pedindo a procedência da Impugnação para desconstituir a totalidade do crédito tributário (incluindo valor principal, todas as multas e juros), por conta dos vícios do auto de infração que constituem nulidade absoluta.

Em 14 de dezembro de 2011, sob o número de acórdão 09-38.237, A 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora (MG), após a apreciação da Impugnação da contribuinte, acordou, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente a impugnação da contribuinte para manter em parte o crédito tributário, a ser cobrado com juros moratórios e multa de ofício, conforme a seguinte tabela apresentada pela turma julgadora; veja-se:

	DCTF RETIFICADORA	LANÇAMENTO	CRÉDITO MANTIDO
out/08	15.399,35	107.907,79	92.508,44
jul/09	zero	62.361,33	62.361,33
ago/09	146.281,48	168.614,18	22.332,70
nov/09	zero	69.216,64	69.216,64
dez/09	17.177,52	39.885,86	22.708,34

Ainda no dispositivo do acórdão de primeira instância, ficou registrada a necessidade de se prosseguir a cobrança pelo órgão de origem apenas considerando juros e multa moratória dos valores exonerados e declarados nas DCTF's retificadoras, devendo ser considerados também os recolhimentos efetuados no mesmo período. Conheça-se a ementa de tal decisão:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente serão considerados nulos os atos em que estejam presentes quaisquer das circunstâncias previstas pelos incisos I e II do art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando é facultado ao contribuinte pleno acesso à documentação que instruiu o procedimento de fiscalização, inclusive com a possibilidade de extração de cópias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECUPERAÇÃO DA ESPONTANEIDADE COM O DECURSO DO PRAZO DE SESENTA DIAS.

A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo. O pagamento do tributo deve ser acrescido de juros e multa de mora.

A Delegacia de Julgamento recorreu de ofício tendo em vista a parte do crédito tributário exonerada ter excedido o limite de alçada previsto na legislação.

O Recurso Voluntário da fiscalizada foi julgado intempestivo pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara deste Conselho (fl. 426, do acórdão nº 1402-001.289). A mesma banca negou, por unanimidade de votos, provimento ao Recurso de Ofício.

A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração (fl. 499-504). Em 08/12/2015, acórdão nº 1402-001.964, por unanimidade de votos, os Embargos de Declaração foram acolhidos com efeitos infringentes e foi dado provimento parcial ao Recurso de Ofício para restabelecer o crédito tributário correspondente apenas aos fatos geradores objeto de autuação, que foram declarados nas DCTF's retificadoras, com recolhimento fora dos prazos de vencimento. Veja-se a ementa desta decisão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

INTEMPESTIVIDADE. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Por intempestivo, não se conhece do Recurso Voluntário apresentado após o prazo de trinta dias, a contar da ciência da decisão de primeira instância, nos termos do art. 33 do Decreto nº. 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECUPERAÇÃO DA ESPONTANEIDADE COM O DECURSO DO PRAZO DE SESSENTA DIAS.

A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias não se aplica aos fatos geradores cujos créditos foram declarados em DCTF's retificadoras, com recolhimento fora dos prazos de vencimento.

Às folhas 644-652, a Fazenda Nacional embarga o acórdão nº1402-001.964, ou seja, aquela que julgou seu primeiro recurso de Embargos de Declaração. Alega, neste segundo momento nova omissão e contradição.(fls. 447-451), posto que os primeiros embargos não consideraram que o contribuinte teria ainda recolhido valores sem a multa moratória, o que de *per si*, afastaria a espontaneidade como um todo em relação a esses pagamentos.

Ainda, no que concerne a esta síntese fática-processual, registre-se que a fiscalizada apresentou manifestação às folhas 661-664 clamando pelo não provimento do segundo recurso de Embargos de Declaração oposto pela Fazenda.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Os embargos de declaração opostos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, deles conheço.

Inicialmente, vejamos o disposto no Recurso Especial nº 1.149.022/SP, representativo de controvérsia nos termos do art. 543-C, do CPC, em relação aos requisitos para a configuração da denúncia espontânea capaz de afastar a penalidade em face do contribuinte em razão de seu procedimento de confessar seus débitos e pagá-los antes de qualquer procedimento da administração tributária:

EMENTA

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 consequente 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 nº 1.149.022/SP, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, Data Julgamento 09.06.2010, DJe 24.06.2010)

De início, observa-se que o contribuinte, no presente caso, não preenche os requisitos dispostos no item 1, da ementa acima transcrita, uma vez que declarou, originalmente, valores a menor, ou sequer os declarou, e não efetuou qualquer pagamento.

Em verdade, os atos do contribuinte se assemelham ao disposto no item 2, da ementa acima transcrita, uma vez que, reconhecido o lapso temporal que lhe devolveu a espontaneidade, apresentou DCTF's retificadoras, adequando o valor devido a título de CSLL ao apurado em sua contabilidade, mas os seus recolhimentos, se considerado os prazos de vencimento de cada competência retificada, foram a destempo, ou seja, fora do prazo de vencimento (Súmula 360/STJ).

Ou seja, ainda que o contribuinte tenha se adiantado à fiscalização e apresentado DCTF's retificadoras, corrigindo a sua omissão, a falta de pagamento no vencimento, mesmo dos tributos declarados originalmente, afasta o efeito da denúncia espontânea em relação às penalidades pecuniárias, ou seja, continuará sujeito à multa de mora, além dos juros pelo atraso.

Da mesma forma, o contribuinte, de fato, em algumas específicas competências, fez a declaração retificadora e, posteriormente, o recolhimento de valores vinculados, fato que também afasta o reconhecimento da denúncia espontânea em relação à possibilidade de deixar-se de aplicar a penalidade pecuniária.

Passa-se, então, ao objeto dos novos embargos apresentados pela União, no qual aponta que a falta de recolhimento de juros de mora, por si só, afasta a possibilidade do reconhecimento da denúncia espontânea, uma vez que, nesse caso, não ocorre o pagamento

integral do tributo devido, qual seja, principal e juros para justificar o afastamento da penalidade pecuniária – a multa de mora.

Vejamos, no entanto, o disposto no item 3 da ementa mais acima transcrita:

"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"

Ainda que o contribuinte não faça *jus* ao benefício do afastamento da penalidade pecuniária (pois no caso concreto seu comportamento não se amolda aos requisitos para tal reconhecimento) a sua declaração espontânea, via DCTF retificadora, dos valores devidos a título de CSLL, em decorrência da recuperação da espontaneidade (§ 2º, do art. 7º, do Dec. 70.235/72), deve-se reconhecer e manter a decisão da DRJ, no sentido de que não cabe a incidência da multa de 75% sobre os valores confessados, mas apenas a multa de mora de 20%, devendo-se considerar, ainda, os pagamentos realizados previamente à entrega das DCTF's retificadoras na apuração dos juros de mora devidos, os quais foram, indevidamente, desconsiderados pela fiscalização.

Mesmo os valores pagos posteriormente à entrega das DCTF's retificadoras devem ser abatidos do montante devido, apurado na forma do parágrafo anterior, sob pena de enriquecimento ilícito da União, vez que a própria fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal, reconheceu e confirmou a existência dos pagamentos noticiados.

Concluindo, resumindo e contextualizando, em ordem cronológica, temos:

DRJ - Julgou parcialmente procedente a autuação, conforme quadro acima (relatório), mantendo a autuação em relação a 05 (cinco) competências. Nos demais meses determinou reconhecer o pagamento e só cobrar juros e multa de mora.

CARF (Recurso Voluntário) - Manteve a decisão da DRJ.

CARF (Embargos 1) - Deu efeitos infringentes para manter a autuação em relação à(s) competência(s) em que o pagamento tenha ocorrido após a declaração retificadora.

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar provimento aos embargos da União - com efeitos infringentes - para reconhecer que a falta do recolhimento dos juros de mora afasta o reconhecimento da denúncia espontânea, capaz de elidir a penalidade pecuniária respectiva, apenas sobre estes mesmos juros.

Esclareço que, fora essas competências mantidas decorrentes dos primeiros embargos, no mesmo sentido da decisão da DRJ e da decisão do STJ mencionada, não se aplica a multa punitiva (75%) sobre o valor principal, porque com a declaração retificadora o contribuinte já o constituiu, com pagamento anterior às retificações, devendo a DRF, ao aplicar este *decisum*, considerar os pagamentos realizados pelo contribuinte antes da entrega das DCTF's retificadoras para a apuração do *quantum*, bem como abater os pagamentos realizados posteriormente à entrega das DCTF's retificadoras, sob pena de enriquecimento ilícito da União.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Processo nº 10660.725220/2010-18
Acórdão n.º **1402-002.508**

S1-C4T2
Fl. 669

Demetrius Nichele Macei