



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

Processo n° 10845.002381/2006-87
Recurso n° 885.854 Voluntário
Acórdão n° **1803-00.939 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 28 de junho de 2011
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente SOCIEDADE BRASILEIRA BENEFICIADORA DE CHÁ LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DCTF ENVIADA DEPOIS DO PAGAMENTO DOS TRIBUTOS. NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA.

O instituto da denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN alcança o pagamento espontâneo do tributo antes do envio da DCTF, para fins de exclusão da multa de mora.

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)
Sergio Luiz Bezerra Presta
Relator

(assinado digitalmente)
Selene Ferreira de Moraes
Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Selene Ferreira de Moraes (Presidente), Marcelo de Assis Guerra, Sergio Luiz Bezerra Presta, Victor Humberto da Silva Maizman, Sergio Rodrigues Mendes, Walter Adolfo Maresch

Ano-calendário: 2001

NULIDADE. CANCELAMENTO.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, não há que se falar em anulação ou cancelamento da autuação.

MULTA DE MORA. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

A multa de mora possui natureza indenizatória, constituindo uma compensação pelo pagamento após o prazo legal. Expressamente prevista no ordenamento jurídico, não pode ser dispensada invocando-se o instituto da denúncia espontânea quando o fato que lhe dá origem (atraso no pagamento) ocorre.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido”

Cientificado da decisão em 22/07/2010, interpôs o contribuinte, em 23/08/2010 (segunda-feira), 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 cedo, 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

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 inflição 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.

(...)

Ora, se é verdade que as normas jurídicas são, fundamentalmente, de duas espécies, impositivas e sancionantes ou ainda primárias e secundárias para usar a

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

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 conseqüência 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.

Conseqüentemente, 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 recompôr 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)

Desta forma observando o que determina o art. 543-C do CPC e nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do CARF entendo que a denúncia espontânea, na hipótese dos autos, restou adequadamente caracterizada, tendo em vista que a Recorrente entregou as DCTF's retificadoras em 03 de agosto de 2006 (fls. 42 dos autos) e os pagamentos ocorreram em antes da referida retificação, assim entendo que a Recorrente encontra-se sob a égide do benefício contido no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Por conta dessa posição a questão do pagamento a maior dos juros moratórios quando do oferecimento da denúncia espontânea fica prejudicada.

Por conseguinte e diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário apresentado neste ponto.

Isto posto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso, para excluir a multa moratória por estar a Recorrente sob a égide do benefício contido no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Sala das Sessões, em 28 de junho de 2011

(assinado digitalmente)

Sérgio Luiz Bezerra Presta