ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10860.901604/2014-11

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

Processo nº	10860.901604/2014-11
Recurso nº	1 Voluntário
Acórdão nº	**1301-003.714 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de janeiro de 2019
Matéria	IRPJ
Recorrente	ORICA BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 29/05/2009

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO ANTERIOR À RETIFICAÇÃO DA DCTF. OCORRÊNCIA.

Nas hipóteses em que o pagamento do tributo se deu anteriormente à retificação da DCTF, em procedimento de denúncia espontânea de infração, há que se reconhecer o direito do contribuinte ao benefício, visto que o pagamento é devido em razão da obrigação tributária, nascida com a ocorrência do fato gerador, cabendo à constituição do crédito (por ato do contribuinte ou do fisco) a sua quantificação e o estabelecimento o marco de sua exigibilidade. O art. 138 do CTN exige apenas que ambos, pagamento e retificação, se dêem antes de qualquer medida fiscalizatória em relação à infração denunciada.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário e determinar o retorno dos autos à unidade de origem para que profira despacho decisório complementar sobre o mérito do pedido, reiniciando-se, a partir daí, o rito processual de praxe, nos termos do voto do relator. O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos. Portanto, aplica-se o decidido no julgamento do processo 10860.901695/2015-67, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente. e Relator

Participaram do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de despacho decisório proferido pela DRF, que não reconheceu crédito objeto de PER/DCOMP transmitido pelo contribuinte em epígrafe.

O crédito informado pelo Contribuinte era decorrente de pagamento a maior de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, em atraso, referente à parcela correspondente à **multa de mora,** paga conjuntamente ao crédito tributário e os respectivos juros, anteriormente ao início de qualquer procedimento fiscalizatório, com a subsequente declaração do referido débito em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais).

Cientificada do despacho, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade acostada aos autos, na qual pede a reforma do despacho decisório, assim como o reconhecimento integral do crédito. Entende que a multa moratória seria indevida porque efetuou o pagamento integral do tributo antes da entrega da DCTF ou de qualquer procedimento fiscalizatório, caracterizando denúncia espontânea, conforme o art. 138 do CTN.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, razão pela qual o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, repisando as razões de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no **Acórdão nº 1301-003.711, de 24/01/2019**, proferido no julgamento do **Processo nº 10860.901695/2015-67**, paradigma ao qual o presente processo fica vinculado**.**

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (**Acórdão nº 1301-003.711**):

> *O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido pelo Colegiado.*
>
> *O cerne da questão discutida aqui diz respeito à possibilidade de reconhecimento dos efeitos da denúncia espontânea, estabelecida pelo art. 138 do CTN, a pagamento feito anterior antes da retificação da DCTF, corrigindo o crédito tributário constituído em processo de lançamento por homologação.*
>
> *No caso em questão, a sequência de eventos foi a seguinte:*
>
> *I) o Recorrente apresentou DCTF informando débito de estimativa em um determinado valor, correspondendo ao montante pago na data legalmente prevista para o vencimento do tributo.*
>
> *II) Posteriormente, efetuou o pagamento no montante do DARF juntado aos autos (cujo valor correspondia, discriminadamente, ao tributo, multa de mora e juros de mora).*
>
> *III) Em seguida, algum tempo após o pagamento, retificou a DCTF para elevar o débito de estimativa no montante correspondente ao valor do tributo recolhido na DARF retromencionada.*
>
> *IV) Após esse procedimento, apresentou PER/DCOMP pleiteando a compensação da parcela relativa à multa moratória, recolhida na DARF.*
>
> *Portanto, há duas questões de direito a serem resolvidas aqui:*
>
> *a) A ocorrência de denúncia espontânea nos casos em que não há concomitância entre a retificação da DCTF e o efetivo pagamento do tributo devido, acrescido de juros de mora.*
>
> *b) A abrangência das multas de mora pela denúncia espontânea.*

O art. 138 do Código Tributário Nacional determina:

> *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.*

Analiticamente, verifica-se que o parágrafo único estabelece uma condição de impossibilidade absoluta para a denúncia espontânea: o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados à infração. *Essa premissa se encontra fora de discussão, no presente caso, por não haver qualquer questionamento sobre isso.*

Desse modo, passando ao caput*, verifica-se que o dispositivo exige: i)* a denúncia espontânea da infração ***acompanhada, se for o caso****, do ii)* pagamento do tributo devido e dos juros de mora***.***

Há, claramente, uma dupla exigência, devendo o contribuinte realizar ato próprio para constituir juridicamente - diria Paulo de Barros Carvalho, em linguagem competente *-, perante a fiscalização, o crédito tributário no montante correto, acompanhado do seu pagamento integral.*

Não basta, portanto, que haja apenas o pagamento, ou apenas denúncia da infração através da retificação da DCTF, é preciso que ambos estejam presentes antes que se inicie qualquer procedimento fiscalizatório da infração, para que se verifiquem os efeitos do art. 138 do CTN.

O REsp nº 1.149.022/SP, julgado sob a sistemática de Recurso Repetitivo, analisou a hipótese em que o contribuinte, verificando a declaração e pagamento parcial do débito tributário, retifica sua DCTF e, noticiando a diferença a maior, paga concomitantemente o tributo devido. O presente caso, entretanto, traz a situação inversa: o contribuinte declarou e pagou parcialmente o tributo, e constatou que pagara a menor, recolhendo a diferença, e apenas posteriormente retificando a sua declaração.

Aduz o Ministro Luís Fux que:

> *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.***
>
> ***É que se o contribuinte não efetuasse a retificação, o fisco não poderia executá-lo sem antes proceder à constituição do crédito tributário atinente à parte não declarada****, razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN*

No seu entender, o cerne do benefício *é dispensar a fiscalização de verificar a infração e proceder o lançamento de ofício para posterior cobrança do montante recolhido a menor. Podemos afirmar, entretanto, que não há como se aplicar de forma direta o precedente mencionado à questão da concomitância da retificação e do pagamento integral, visto se tratarem de situações fáticas distintas, impedindo a adequação do precedente, cuja compreensão deve sempre se dar sob uma perspectiva analógico-problemática, e não lógico-subsuntiva.*

A DRJ, ao analisar o caso, prosseguiu pela seguinte linha de raciocínio: Existe uma dissintonia entre o momento do pagamento sobre o qual a contribuinte alega possuir crédito e a datas em que o tributo foi declarado, todas elas posteriores ao pagamento. Diante dessa situação, **não se poderia afirmar que o pagamento, quando efetivado, seria relativo a tributo devido, uma vez que sequer havia sido confirmado definitivamente o valor do tributo**.

Invocou, pois, o argumento da concomitância, com fundamento no Recurso Especial supramencionado e no Ato Declaratório PGFN 8/11, que reitera o trecho já citado anteriormente.

Pois bem, parece-nos equivocado o entendimento perfilhado pela instância a quo*, o qual impacta necessariamente na inteligência do art. 138 do CTN. Em primeiro lugar, é preciso consignar o CTN estabelece uma distinção entre a* obrigação tributária *e o* crédito tributário*, ao dispor, em seus arts. 113, §1º e 139,* verbis*:*

> *Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*
>
> *§ 1º* ***A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*** *e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*
>
> *Art. 139.* ***O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta****.*

O vínculo entre o Estado e o Contribuinte, relativo ao pagamento do tributo, nasce da ocorrência do fato gerador, e não do lançamento. O lançamento tem efeitos constitutivos em relação ao crédito tributário, mas declaratórios em relação à obrigação decorrente do fato gerador, estabelecendo marco de exigibilidade do tributo devido, à partir de sua quantificação.

Desse modo, não nos parece adequado concluir que o pagamento efetuado após a realização do fato gerador, mas antes da constituição do crédito tributário (seja pelo contribuinte, seja pela fiscalização), não seja considerado como pagamento devido. É devido, justamente pela existência de obrigação tributária cujo objeto é o seu pagamento, posto que inexigível enquanto pendente de acertamento definitivo.

A denúncia a que se refere o art. 138 do CTN é o ato de retificar a declaração de tributos, constituindo o crédito tributário no valor correto. O escopo do dispositivo é premiar aquele que denuncia a infração, poupando esforços da burocracia fiscal, e paga o tributo com juros, evitando custosos procedimentos de cobrança - exige-se, pois, que uma vez retificado crédito, se verifique a sua extinção pelo pagamento.

Nos casos em que há a retificação, mas não há o pagamento, na esteira de diversos precedentes da 1ª Seção do STJ, realmente não há que se verificar a ocorrência de denúncia espontânea, pela necessidade do Fisco de perseguir a satisfação do crédito tributário. No presente caso, entretanto, em que o pagamento foi feito **anteriormente** *à retificação, o mesmo é feito em relação à obrigação tributária existente - por decorrência do fato gerador - e fica na pendência de sua conferência com o crédito tributário constituído.*

Após a retificação da DCTF, pode a autoridade fiscal constatar se o pagamento efetuado corresponde ao crédito constituído, apurando à partir daí a correção ou não do pagamento antecipado, bem como eventual crédito sobressalente, passível de compensação ou restituição, como no presente caso.

No momento da retificação, portanto, pode-se dizer que eram existentes, de forma concomitante, os dois elementos necessários para a configuração da denúncia espontânea, haja vista que nesta data não havia nenhum procedimento fiscalizatório em curso. Situação absolutamente distinta seria se, entre a data do pagamento e a retificação, tivesse o Fisco iniciado qualquer medida de apuração da infração, hipótese em que nos parece que não caberia mais o benefício da denúncia espontânea.

Configurada a ocorrência da denúncia espontânea no presente caso, cabe aplicar o REsp 1.149.022/SP no tocante à abrangência do benefício às multas moratórias, como dispõe em sua ementa:

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****.*

Nesse ponto, há similitude entre o caso decidendo e o precedente invocado, justificando a sua observância.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, reconhecendo o direito creditório relativo à multa de mora, em razão da ocorrência de denúncia espontânea, devendo os autos retornarem à DRF para análise do PER/DCOMP.

É como voto.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47, do Anexo II, do RICARF, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário

(*assinado digitalmente*)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto