



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

Processo n° 10980.004113/2007-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1002-000.704 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 09 de maio de 2019
Matéria PER/DCOMP
Recorrente SITA CONCREBRAS S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

DENÚNCIA EXPONTÂNEA. POSSIBILIDADE. QUITAÇÃO INTEGRAL DO TRIBUTO ANTES DE PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO.

Quando se procede com a quitação integral do tributo antes de procedimento fiscalizatório, torna-se imperativo reconhecer a ocorrência do instituto da denúncia espontânea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ailton Neves da Silva (Presidente), Breno do Carmo Moreira Vieira, Rafael Zedral e Marcelo José Luz de Macedo.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 48 à 54) interposto contra o Acórdão nº 06.26-165, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (e-fls. 42 à 44), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantido o crédito tributário exigido. Eis a ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2005

TRIBUTO RECOLHIDO EM ATRASO. MULTA MORATÓRIA.

A exigência de multa moratória nos recolhimentos espontâneos efetuados em atraso encontra respaldo em lei vigente.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em sua impugnação, o Contribuinte requer seja declarada a denúncia espontânea (art. 138 do CTN). Faço uso do Relatório formulado pela d. Autoridade de primeira instância, por resumir com exatidão o tema:

Este processo trata do auto de infração eletrônico nº 0011381 (fls. 12-20), originado em auditoria interna na DCTF do quarto trimestre do ano-calendário de 2004 (fls. 14), por meio do qual se exige da autuada, a título de multa moratória não recolhida, a importância de R\$ 25.644,26, por haver pago com atraso o débito discriminado no “Anexo IIb - Demonstrativo de Pagamentos Efetuados Após o Vencimento” espelhado às fls. 16, sem adição da multa moratória prevista na legislação.

O enquadramento legal do lançamento se encontra discriminado no campo próprio do auto de infração, as fls. 15.

A autuada foi cientificada do lançamento em 23/03/2007 (fls. 38) e apresentou tempestivamente, em 17/04/2007, a impugnação de fls. 01-11, em que reconhece que o recolhimento ocorreu após o vencimentos, mas afirma que a multa moratória não seria devida, em razão da denúncia espontânea prevista no art. 138 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN).

Tece considerações sobre o instituto da denúncia espontânea e colaciona julgado do Superior Tribunal de Justiça, bem como acórdãos do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, além de excertos doutrinários, todos respaldando a tese que advoga.

Foram anexados à impugnação os documentos de fls. 21-36.

O conteúdo decisório do Acórdão *a quo* analisou a retificação da DCTF e a quitação do tributo efetuados pelo Recorrente. Nesse deslinde, concluiu-se que, embora possível a denúncia espontânea, seria inviável reconhecê-la, sob pena de ultrapassar a competência do Julgador para tanto. Transcrevo abaixo o teor meritório:

O art. 138 do Código Tributário Nacional, ao qual se apega a impugnante, reza que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo e juros moratórios devidos.

Contudo, em sentido contrário, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, estipula que os recolhimentos espontâneos, feitos após o vencimento, dos tributos devidos à União devem ser acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de 0,33% por dia de atraso.

É notório que o Poder Judiciário, inclusive o Superior Tribunal de Justiça, talvez na maioria dos casos, decide pela prevalência da norma veiculada no Código Tributário Nacional, dado o seu status de Lei Complementar, o que implica o afastamento das disposições enfeixadas no art. 61 da lei ordinária nº 9.430, de 1996.

Assim, com frequência, os contribuintes pleiteiam que este Colegiado Administrativo, emulando o Poder Judiciário, dispense a exigência da multa moratória prevista no mencionado art. 61, ao entendimento de ter se configurada a denúncia espontânea.

Ocorre, contudo, que este Colegiado não compõe a estrutura do Poder Judiciário. Pelo contrário, integra a estrutura do Poder Executivo, e sua atribuição cinge-se ao exame da legalidade dos atos da Administração, neste caso, o lançamento.

Ora, na expressa dicção do art. 3º do Código Tributário Nacional, as atividades afetas à cobrança de tributos - o que inclui o julgamento administrativo de controvérsias tributárias - são plenamente vinculadas.

Significa, portanto, que tanto a autoridade lançadora, como a autoridade julgadora, ao contrário do Poder Judiciário, se encontram jungidas à letra do texto legal. Logo, encontrando-se em plena vigência a mencionado art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não vejo como seu preceptivo possa ser ignorado ou afastado em instância administrativa.

O que incumbe, portanto, a este Colegiado é constatar e declarar que a pretensão do Fisco, formulada em face da impugnante, de cobrar a multa moratória não recolhida, se mostra em harmonia com a legislação. Logo, é legal e deve ser mantida.

Já em sede de Recurso Voluntário, o Contribuinte reitera seus argumentos veiculados na Impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do art. 23-B, do Regimento Interno do CARF, com redação da Portaria MF n.º 329, de 2017. Portanto, opino por seu conhecimento.

Portanto, conheço do Recurso Voluntário.

Mérito

Por primeiro, cumpre destacar que a retificação da DCTF e a quitação do tributo antes de qualquer procedimento fiscalizatório são fatos incontroversos, admitidos, inclusive, pelo Acórdão da DRJ. Nesse espeque, apenas para deixar ainda mais evidente, reforço que aquelas primeiras providências foram levadas a cabo em 2005, e o Auto de Infração lavrado apenas em 2007. Portanto, o que se avalia no presente Recurso Voluntário se restringe estritamente à aplicação do instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN).

Quanto a incidência do indigitado art. 138 do CTN, vejo que assiste razão ao Contribuinte. Sua diligência na quitação dos tributos e retificação das informações fiscais (adimplindo, com isso, sua obrigação acessória) merecem reconhecimento. De tal sorte que, deixar de se admitir a denúncia espontânea significaria endossar um enriquecimento sem causa do Poder Público, haja vista a estreita observância do Recorrente, frente ao preceitos da Regra Matriz de Incidência Tributária. Por assim ser, e com a devida vênua do louvável teor meritório *a quo*, ousou discordar sobre a aplicação do art. 138 do CTN, eis que cabe justamente à Administração Pública efetivar o controle de legalidade dos seus atos (Súmula 473 do STF). Noutro giro, julgo fundamental esclarecer que não se está afastando a aplicação de preceito legal e nem mesmo negando vigência a dispositivo de norma, pois isso implicaria uma declaração incidental de inconstitucionalidade, competência esta admissível apenas ao Poder Judiciário.

Assim, na estrita observância de composição do crédito tributário, cumpre justamente ao e. CARF a missão de retificar e/ou ratificar os lançamentos realizados; e, no caso em exame, identifique a ocorrência da denúncia espontânea. Aliás, semelhante inteligência é observada na jurisprudência desta Corte Administrativa, razão pela qual transcrevo o teor meritório do **Acórdão n.º 1301-003.711**, prolatado por unanimidade na sessão de 24 de janeiro de 2019, sob a relatoria do i. Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, de modo que utilizo seus fundamentos para integrar a presente decisão, em homenagem ao §1º do art. 50, da Lei n.º 9.784/1999, e no § 3º do artigo 57 do Anexo II do RICARF:

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:

1) 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, parecemos equivocados 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 acerto 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.

Dispositivo

Ante o exposto, voto para conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira