



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11060.000078/2007-11
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-004.571 – 3ª Turma
Sessão de 8 de dezembro de 2016
Matéria COFINS
Recorrente COOPERATIVA DE CRÉDITO DE LIVRE ADMISSÃO DE ASSOCIADOS DO VALE DO RIO CAMAQUÃ - SICREDI VALE DO CAMAQUÃ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001

COFINS. DCTF. MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o sujeito passivo, após efetuar a declaração parcial do débito tributário - sujeito a lançamento por homologação - acompanhado do respectivo pagamento, retifica-a antes de qualquer procedimento da Administração Tributária notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá anteriormente ou concomitantemente à esse evento.

Jurisprudência firmada pelo STJ quando da apreciação do REsp 1149022/SP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela COOPERATIVA DE CRÉDITO DE LIVRE ADMISSÃO DE ASSOCIADOS DO VALE DO RIO CAMAQUÃ - SICREDI VALE DO CAMAQUÃ contra Acórdão nº **201-81.343**, da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, consignando acórdão com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001

COFINS. DCTF. DÉBITO EM ATRASO. MULTA E JUROS DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A multa de mora incide sobre os débitos declarados em DCTF e recolhidos após o vencimento.

Recurso voluntário negado.”

Para melhor elucidar o presente caso, cabe trazer a íntegra do relatório constante do acórdão da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes (Grifos meus):

“Trata-se de recurso voluntário (fls. 81 a 91) apresentado em 17 de agosto de 2007 contra o Acórdão n2 18-7.072, de 31 de maio de 2007, da DRJ em Santa Maria - RS (fls. 70 a 76), do qual tomou ciência a interessada em 25 de julho de 2007 e que, relativamente a auto de infração (DCTF) de Cofins dos períodos de janeiro a dezembro de 2001,

considerou procedente o lançamento. A ementa do Acórdão de primeira instância foi a seguinte:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

A denúncia espontânea não exclui a incidência da multa compensatória, quando verificado atraso no pagamento do tributo.

Lançamento Procedente".

O auto de infração foi lavrado em 7 de dezembro de 2006 e, segundo o termo de fls. 37 a 54, teria havido falta ou pagamento a menor dos acréscimos legais, razão que levou ao lançamento da multa de mora isolada.

No recurso, alegou a interessada que se beneficiaria da denúncia espontânea, enfatizando haver apresentado DCTF retificadoras em 25 de outubro de 2004. Segundo a interessada, com base em jurisprudência e doutrina citadas, não haveria distinção entre as naturezas das multas de ofício e de mora.

Ademais, as normas do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) prevaleceriam sobre as da legislação ordinária, como a que prevê a incidência da multa de mora.

É o Relatório."

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial, requerendo que o acórdão exarado seja reformado, a fim de que seja dado provimento ao seu recurso – declarando insubsistente o lançamento tributário efetuado por meio do Auto de Infração 1145, trazendo que o pagamento do tributo foi efetuado espontaneamente, antes do início de qualquer procedimento fiscal e antes, inclusive, da declaração do débito na DCTF.

O apelo do sujeito passivo foi admitido, nos termos do Despacho às fls. 324 a 325, após apreciação do Conselheiro Andrada Márcio Canuto e aprovação do fundamentos pelo também do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que traz, entre outros, que:

- A tese levantada pelo Recorrente depende da análise do conjunto probatório dos autos. Contudo, por força do RICARF, o recurso especial se atém única e exclusivamente às questões de direito vazadas na lide;
- De igual sorte a tese vindicada no recurso malhere a Súmula do e. CARF:

Enunciado nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que tal recurso deva ser conhecido, o que concordo com o exposto no Despacho de Admissibilidade de fls. 324 a 325.

Eis que os dois acórdãos indicados coo paradigmas apreciaram matéria similar ao do presente processo e decidiram pelo não cabimento da aplicação da multa de mora quando o sujeito passivo efetua o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento por parte do sujeito ativo da obrigação tributária. Enquanto, no acórdão recorrido a decisão se deu em sentido oposto.

Contrarrazões devem ser consideradas, pois tempestivas.

Ventiladas tais considerações, passo a considerar a discussão acerca da aplicabilidade da denúncia espontânea preceituada no art. 138 do CTN para o caso vertente.

Não obstante, considerando o trazido pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões, importante expor singelamente as ocorrências constantes dos autos desse processo:

- O sujeito passivo prestou informações equivocadas por ocasião da declaração apresentada ao Fisco — DCTF, o que resultou em diferenças a menor na base de cálculo (receita) da COFINS e o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, com relação ao 1º, 2º, 3º e 4º trimestre de 2001;
- Constatado o equívoco pelo sujeito passivo, efetuou o pagamento das diferenças apuradas, acrescidas dos juros de mora, e retificou posteriormente as informações prestadas nas declarações fiscais. Tudo isso antes de qualquer procedimento fiscalizatório, conforme demonstrado abaixo:

Código	Valor R\$	Vencimento	Pagamento	DCTF retificadora
7987	602,47	15/08/2001	18/02/2004	25/10/2004
7987	1.009,76	14/09/2001	18/02/2004	25/10/2004
7987	662,37	15/10/2001	18/02/2004	25/10/2004
7987	545,51	15/05/2001	18/02/2004	25/10/2004
7987	606,61	15/06/2001	18/02/2004	25/10/2004
7987	509,88	13/07/2001	18/02/2004	25/10/2004
7987	256,70	15/02/2001	18/02/2004	25/10/2004
7987	165,93	15/03/2001	18/02/2004	25/10/2004
7987	207,88	12/04/2001	18/02/2004	25/10/2004
7987	836,32	14/11/2001	18/02/2004	25/10/2004
7987	775,13	14/12/2001	18/02/2004	25/10/2004
7987	1.021,89	15/01/2001	18/02/2004	25/10/2004

Considerando os eventos descritos, tenho que assiste razão ao sujeito passivo ao invocar a denúncia espontânea preceituada no art. 138 do CTN para suportar a não imputabilidade da multa de mora no pagamento das diferenças apuradas a destempo acrescidos somente dos juros de mora, eis que tal situação resta perfeitamente enquadrável naquela definida pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, como sendo *de per se* legítima denúncia espontânea.

Ora, o pagamento da diferença apurada foi recolhido a destempo espontaneamente pelo sujeito passivo, após constatar o equívoco, antes de qualquer procedimento fiscal e antes mesmo da retificação e declaração das informações prestadas em DCTF.

Como se sabe, a denúncia espontânea de infração é prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, transcrito *in verbis* (Grifos meus):

"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."

A literalidade do dispositivo acusa que o limite temporal para o sujeito passivo denunciar “espontaneamente” sua infração é o momento anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionada com a infração.

A fruição da denúncia espontânea pressupõe a observância da apresentação (“denúncia”) do equívoco pelo sujeito passivo e recolhimento complementar da contribuição devida com acréscimo dos juros de mora – antes de qualquer procedimento fiscal.

Ademais, importante lembrar que atualmente a argumentação de que a multa de mora teria apenas caráter compensatório perdeu consistência, sendo consolidado em sentido contrário – por nossos tribunais, inclusive administrativos. Note-se ainda que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou de que o CTN não faria distinção entre a multa moratória ou punitiva – ou seja, que o recolhimento do tributo com juros de mora, antes de qualquer procedimento fiscal, não impõe a aplicação de nenhuma penalidade ao contribuinte.

Quanto ao pagamento do tributo devido em relação ao momento da confissão do débito tributário, cabe lembrar a Súmula nº 360 do Superior Tribunal de

Justiça, publicada em 2008, que dispõe que o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. Ou seja, por esta Súmula, após a informação em DCTF não mais seria aplicável a denúncia espontânea.

Para o Superior Tribunal de Justiça, a fruição do benefício somente seria válida caso o sujeito passivo pagasse o tributo devido e depois ou concomitantemente comunicasse ao fisco a existência de fato gerador que ocorreu, mas sem terem sido apurados os seus elementos por qualquer tipo de lançamento.

Frise-se tal entendimento a jurisprudência firmada pelo STJ quando da apreciação do REsp 1149022/SP, em sede de recurso especial repetitivo, *verbis* (*Grifos meus*):

“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 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)'

Cabe também trazer os dizeres do Parecer PGFN/CRJ 2124/2011

(Grifos meus):

“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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

Decisão do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, com fulcro no art. 543 – C do CPC. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

[...]

6. Dimana da leitura das decisões acima transcritas, com o regime previsto no art. 543-C do CPC, a firme posição do STJ, contrária ao entendimento da Fazenda Nacional acerca da matéria.

7. De se notar que a questão não tem natureza constitucional, pois se trata de indiscutível interpretação de norma infraconstitucional, motivo pelo qual não caberá ao Supremo Tribunal Federal manifestar-se sobre a mesma.

8. Nesses termos, não há dúvida de que futuros recursos que versem sobre o mesmo tema, apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário, sem nenhuma perspectiva de sucesso para a Fazenda Nacional. Portanto, continuar insistindo nessa tese significará apenas alocar os recursos colocados à disposição da

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em causas nas quais, previsivelmente, não se terá êxito.

9. Outrossim, deve-se buscar evitar a constituição de novos créditos tributários que levem em consideração interpretação diversa daquela adotada pelo STJ nessa matéria.

10. Cumpre, pois, perquirir se, em face do sobredito, e tendo por fundamento o disposto no art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19.07.2002, e no art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10.10.97, é o caso de ser dispensada a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, bem como a dispensa de apresentação de contestação. Ora, os artigos citados têm o seguinte teor:

“Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

...

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda. ”

“Art. 5º. Nas causas em que a representação da União competir à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos”.

11. Decorre dos dispositivos legais acima reproduzidos que a possibilidade de ser dispensada a interposição de recurso ou a desistência do que tenha sido interposto, bem como a autorização para não contestar, desde que inexista outro fundamento relevante, pode ser exercida pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional,

mediante ato declaratório, a ser aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, observados os seguintes requisitos:

a) a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tenha competência para representar, judicialmente, a União, nas respectivas causas; e

b) haja decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência.

12. Examinando-se a hipótese vertente, desde logo, conclui-se que:

I) nas causas em que se discute a caracterização da denúncia espontânea 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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente, a competência para representar a União é da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, já que se trata de matéria fiscal (art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 1993); e

II) a decisão, no regime do art. 543-C do CPC, já citada neste Parecer, manifesta a firme posição do STJ no sentido de caracterização da denúncia espontânea 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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

13. Destarte, há base legal para a edição de ato declaratório da Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, a ser aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, que dispense a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional da

interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, bem como de apresentar contestação, acerca da matéria ora abordada.

14. Por fim, merece ser ressaltado que o presente Parecer não implica, em hipótese nenhuma, o reconhecimento da correção da tese adotada pelo STJ. O que se reconhece é a pacífica jurisprudência desse Tribunal Superior, a recomendar a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, eis que os mesmos se mostrarão inúteis e apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

15. Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19.07.2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10.10.97, recomenda-se sejam autorizadas pela Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea 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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

[...]

E, por fim, destaca-se o Ato Declaratório 8/2011, *in verbis* (Grifos meus):

“A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2124 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de

apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

“Nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea 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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente”.

JURISPRUDÊNCIA: RESP 1.149.022/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 9/6/2010, DJE 24/6/2010

Brasília, 20 de dezembro de 2011”

Quanto ao trazido pela Fazenda Nacional nas contrarrazões apresentadas – qual seja, primeiramente, de que a tese reivindicada no recurso malhere a súmula do CARF nº 49:

“A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.”

É de se esclarecer que essa Súmula contemplou a discussão acerca da admissão da denúncia espontânea no caso de atraso na entrega da declaração, que se torna ostensivo com decursos do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma.

Vê-se que tal Súmula considerou o entendimento consolidado em todas as esferas jurídicas e administrativas de que as obrigações tributárias autônomas ou acessórias (com exceção das aduaneiras, que possui regra específica) - não guardam vínculo necessário com o fato gerador do tributo. Por conseguinte, o disposto no art. 138 do CTN não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de obrigações acessórias autônomas.

No caso vertente, não há em nenhum momento discussão acerca da multa pela entrega a destempo de declaração, eis que a situação ora em comento é diversa. Ora, a Declaração foi apresentada no prazo correto, não obstante ter sido constatado equívoco do sujeito passivo na apuração de seus débitos posteriormente à informação. O que, após constatado, procedeu com o recolhimento da diferença acrescidos dos juros de mora com posterior retificação das informações prestadas em sua declaração.

Quanto ao outro ponto trazido pela Fazenda Nacional de que o STJ quando da apreciação do REsp nº 1.102.577/DF, Rel. Ministro Herman Benjamin já consolidou o entendimento contrário – de se afastar a aplicação da denúncia espontânea, considerando a situação trazida nos autos do processo, é de se ignorar a aplicação desse entendimento ao caso vertente. Ora, não houve parcelamento de débito nesse caso, mas sim, após constatação do equívoco na apuração do tributo, o pagamento integral da diferença apurada acrescida dos juros de mora.

No entanto, independentemente de ignorar a aplicação desse entendimento para esse caso, vez que a situação no presente processo se mostrou diversa daquela apreciada pelo Tribunal Superior quando do julgamento do REsp 1.102.577/DF, exponho singelamente meu entendimento nesse ponto. O que peço vênia para discordar daquele tribunal, ainda que, se aplicável – o que não é o caso, tivéssemos que observar o art. 62 do RICARF/2015, pois entendo que há bons argumentos de que, posto o parcelamento como regime de “pagamento”, ou seja, sendo o parcelamento uma forma de se efetuar o pagamento de um tributo, por força do art. 110 do CTN, seria aceitável a aplicação da denúncia espontânea.

Sendo assim, em síntese, tem-se que:

- A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou punitiva — que tem, a nosso ver, o mesmo sentido, sendo devido apenas juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente no artigo 138 do CTN;

- Nos termos do art. 138 do CTN, para caracterização da denúncia espontânea, bastaria que o sujeito passivo, antes de qualquer procedimento fiscal, revelasse, denunciasse, anunciasse ou divulgasse o tributo devido. Ou seja, exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, porque isso lhe retiraria a espontaneidade, que é exatamente o que legislador tributário buscou privilegiar ao editar o art. 138 do CTN. Não obstante, com quitação do tributo antes ou concomitantemente à esse evento;
- Os requisitos presentes no art. 138 do CTN para exclusão da multa, inclusive a de mora, a rigor, são a denúncia da infração antes de iniciado procedimento fiscal e o pagamento do tributo devido e dos juros de mora antes de iniciado procedimento fiscal e declaração do débito. Ou seja, a literalidade do dispositivo acusa que o limite temporal para o sujeito passivo denunciar “espontaneamente” sua infração é o momento anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionada com a infração.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do sujeito passivo, dando-lhe provimento.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

