



**Processo nº** 11080.720824/2016-49  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2402-011.471 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 13 de junho de 2023  
**Recorrente** LOJAS RENNER S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 28/02/2013

PROCEDIMENTO FISCAL. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO.  
ACRÉSCIMO DE JUROS MORATÓRIOS.

O art. 138 do CTN afasta a aplicação de multa moratória se o contribuinte recolheu o imposto devido, acrescido de juros e correção monetária, espontaneamente, antes de qualquer medida administrativa por parte do fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto do Acórdão nº 07-38.834 (fls. 21.219 a 21.243 do e-processo) que julgou parcialmente procedente a impugnação da contribuinte para declarar:

- a) PROCEDENTE o crédito tributário no valor de R\$ 2.187.187,94 (principal), acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora;
- b) IMPROCEDENTE o crédito tributário, excluindo o valor de R\$ 368.090,65 e os correspondentes juros moratórios e multa de mora.

O crédito tributário foi constituído por meio do Auto de Infração relativo à multa de mora incidente sobre as contribuições devidas pela empresa referentes à diferença da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT (art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91), ajustado pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP), no período de 01/2011 a 09/2013, recolhidas mais de trinta após a decisão judicial que cassou a liminar concedida para suspender a exigibilidade do débito.

A contribuinte impetrou mandado de segurança visando discutir a diferença de RAT e o ajuste pelo FAP e, após decisão desfavorável proferida em segunda instância judicial, recolheu a diferença de valores devida, sem a inclusão da multa de mora.

O crédito tributário lançado refere-se à diferença de contribuição previdenciária resultante da exclusão da multa de mora, pois, de acordo com a Fiscalização, já teria decorrido mais de 30 dias da publicação da decisão judicial que considerou devido o tributo.

A Decisão recorrida restou assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/01/2013

**AUTO DE INFRAÇÃO POR FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DE PAGAMENTO**

A alocação de pagamentos efetuados para fins de extinção de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) realiza-se mediante aplicação do método da imputação proporcional.

Tratando-se de pagamento insuficiente, decorrente da falta de inclusão da multa de mora ou dos juros de mora, a extinção do crédito tributário será efetuada obedecendo-se à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos legais.

**MEDIDA LIMINAR. DECISÃO DESFAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. PRAZO PARA RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO SEM MULTA DE MORA.**

A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. Art. 63, §2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/09/2013

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENais.**

O Auditor-Fiscal formalizará representação fiscal para fins penais sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A contribuinte foi intimada em 21/09/2016 (fl. 21.250 e-processo) e apresentou recurso voluntário em 17/10/2016 (fls. 21.253 a 21.284 do e-processo) sustentando: a) indevido o procedimento de imputação proporcional de débito para fins de apuração do montante devido em face do não pagamento da multa moratória; b) o prazo de 30 dias para pagamento sem multa moratória foi observado, pois conta da publicação do acórdão dos embargos de declaração e, assim, deve ser observada a denúncia espontânea da infração; c) aplicação do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430/96 e; d) erro no critério usado pela DRJ.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### **Da admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Das alegações recursais**

#### **- Da exigibilidade da multa de mora e da denúncia espontânea**

Sustenta a recorrente que a multa de mora é inexigível, em face da disposição do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430/96, e que o prazo de trinta dias para o pagamento deve ser contado da publicação do acórdão dos embargos de declaração.

Nos termos relatados, o crédito lançado refere-se à apuração de divergências da contribuição para o SAT/RAT ajustada pelo FAP, pagas pela recorrente sem a inclusão da multa de mora, cuja exigibilidade foi entendida, pela autoridade fiscal, como devida diante do transcurso de mais de 30 (trinta) dias da publicação da decisão judicial que considerou o tributo devido.

Em janeiro de 2010, a recorrente impetrou o Mandado de Segurança nº 5000438-80.2010.404.7100/RS perante a 2<sup>a</sup> Vara Federal Tributária de Porto Alegre (TRF-4), para discutir: i) a ilegalidade da majoração da contribuição devida ao SAT/RAT, na forma do Decreto nº 6.597/2009, ii) aplicação do fator FAP, previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, consistente na multiplicação de um índice (0,5 a 2) sobre alíquota-base da contribuição ao SAT/RAT e iii) o recolhimento da contribuição ao SAT/RAT por estabelecimento, considerando a atividade preponderante de cada deles, e não a atividade preponderante de toda a empresa.

A segurança foi concedida, em 08/09/2010, para declarar o direito da contribuinte de afastar a aplicação das novas alíquotas do SAT instituídas pelo Decreto nº 6.957/2009, mantendo a alíquota vigente à legislação pretérita, e, ainda, deixar de aplicar o índice FAP.

O Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> Região reformou a segurança concedida e, em razão disto, a recorrente recolheu, em 15/03/2013, os valores de diferença de contribuição sem a inclusão da multa de mora, com fundamento no art. 63 da Lei nº 9.430/96.

O procedimento fiscal, aqui tratado, concluiu pelo recolhimento a menor dos valores de diferenças de contribuição devida ao SAT/RAT, ajustadas pelo índice FAP, pois a multa de mora deveria ter sido incluído em face do decurso de mais de trinta dias da decisão judicial que considerou o tributo devido.

O art. 63 da Lei nº 9.430/96 determina que, na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN), não caberá lançamento de multa de ofício, caso a suspensão da exigibilidade tenha ocorrida antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

O § 2º do citado dispositivo esclarece que a interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. Ao que se verifica, no caso, pretende o Fisco impor multa de mora à recorrente que, diante da proteção de uma anterior decisão judicial, efetuou o pagamento sem esta multa.

Da análise dos dispositivos descritos, exsurge que a multa de mora será afastada no lançamento tributário destinado a prevenir a decadência tão somente na hipótese em que o crédito tributário estiver com sua exigibilidade suspensa por força de medida liminar concedida em mandado de segurança ou em outra ação ou de tutela antecipada. A interpretação conferida deve ser literal, de modo a não abarcar outras situação de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, conforme art. 151, do CTN, porquanto revela hipótese de exclusão do crédito tributário que deve observar o comando do art. 111, I, do CTN<sup>1</sup>.

Não obstante, tenho que a norma aqui analisada carece de precisão técnica ao mencionar que o pagamento deve ser feito em até trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que considera o tributo devido.

Faltou adendo passível de esclarecer se a decisão judicial que considera o tributo devido é considerada aquela integrada pelo julgamento dos embargos de declaração, ou não; se há necessidade de observação, ou não, do trânsito em julgado.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.764.198, sem eficácia vinculativa, concluiu que o prazo **para pagamento do tributo sem a incidência de multa moratória, em razão da revogação de causa suspensiva judicial, não é interrompido pela oposição de embargos de declaração**. No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tratando de matéria diversa, prevalece o entendimento, que uma decisão judicial, caso tenha eficácia vinculante, só é considerada definitiva e, consequentemente, aplicada ao processo administrativo, se houver o trânsito em julgado formal e material, atraindo a incidência do art. 62 do RICARF<sup>2</sup>.

De fato, a existência de entendimentos divergentes é salutar e inerente à existência da uma lide. Contudo, o que não há de ser admitido é a possibilidade do entendimento ser alterado tão somente em face das circunstâncias serem, ou não, favoráveis.

Os embargos de declaração, recurso<sup>3</sup> com fundamentação vinculada às matérias previstas em lei, são cabíveis contra qualquer decisão judicial com a finalidade de: a) esclarecer

<sup>1</sup> REsp 1.090.864/RS, Rel. Ministro Massami Uyeda, Terceira Turma, julgado em 10.05.2011, DJe 01.07.2011.

<sup>2</sup> Atualmente existem 3 correntes quanto ao momento de aplicação obrigatória das teses firmadas pelos precedentes no âmbito do CARF, quando pendente o julgamento de embargos de declaração : (i) conservador; (ii) prudente ou moderado e (iii) arrojado. O posicionamento mais conservador é de que, até o trânsito em julgado formal do precedente vinculante do STF em sede de repercussão geral, não haveria vinculação para os conselheiros do CARF, os quais poderiam decidir segundo as suas convicções e decisões anteriores do próprio CARF. (RIBEIRO, Diego Diniz. Carf diverge sobre exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Revista Consultor Jurídico (Conjur), de 15 de maio de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mai-15/direto-carf-exclusao-icms-base-calcuolo-pis-cofins>. Acesso em: 28 de janeiro de 2022.)

<sup>3</sup> Quanto à natureza recursal dos embargos de declaração, peço venia, para transcrever a lição de Luiz Guilheme Marinoni: “Discute -se em doutrina sobre a natureza recursal dessa figura, precisamente por conta de sua função e do fato de serem os embargos de declaração dirigidos ao próprio juiz prolator da decisão inquinada, sem que se possa então pensar em um “juízo recursal diverso”. Não obstante a questão seja de menor importância – exceto pela circunstância de que alguns autores, sustentando a natureza não recursal dessa figura, negam que se lhe apliquem os princípios dos recursos, notadamente o da proibição da reformatio in pejus –, parece correto entender que os

obscuridade ou eliminar contradição; b) suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; e c) corrigir erro material – art. 1.022 do CPC. Assim, ainda que não se prestem os embargos de declaração a submeter o órgão julgador à análise de todos os argumentos das partes, é certo que devem ser acolhidos sempre que tais questões sejam imprescindíveis ao deslinde da causa.

Ademais, entendendo que os embargos de declaração servem para complementar o julgado embargado, de modo que, aplicado este entendimento ao caso, o tributo só seria devido após o julgamento dos embargos de declaração, quando o contribuinte teria o prazo de trinta dias para realizar o pagamento.

Pois bem.

Destaca-se, inicialmente, que o mandado de segurança impetrado pela recorrente aguarda, atualmente, julgamento junto ao Superior Tribunal de Justiça, onde foi distribuído como AREsp 2.231.814/RS, sem trânsito em julgado.

A Fiscalização concluiu que sobre o valor recolhido há a incidência da multa moratória de 20%, já que o prazo final para pagamento teria ocorrido em 27/02/2013, considerando a publicação do acórdão da apelação, que reformou a sentença, em 29/01/2013.

No caso tela, a recorrente sustenta que, em 15 de março de 2013, após a reforma da sentença que garantia o procedimento até então adotado, a Impugnante, **antes de qualquer atuação da RFB e sem que tivesse promovido a retificação das GFIPs originalmente apresentadas**, realizou pagamento espontâneo do montante equivalente à diferença das alíquotas existentes antes e depois da majoração das contribuições ao SAT/RAT. Sobre tais valores, promoveu a incidência de juros (SELIC) desde a data do vencimento original de cada uma das obrigações. Não acrescentou, porém, o valor da multa moratória prevista no art. 61, §10 da Lei nº 9.430/1996.

---

embargos de declaração efetivamente constituem espécie recursal. A falta de exame do recurso por outro órgão jurisdicional não lhe tolhe o caráter recursal, já que isso não é essencial à definição de recurso. Por outro lado, a função complementar que têm os embargos de declaração também não pode ser menosprezada, uma vez que uma decisão obscura, omissa ou mesmo contraditória praticamente equivale à ausência de decisão (ou, pelo menos, à sua falta de fundamentação), já que não se pode alcançar sua extensão adequada, ou não se pode compreender as razões que levaram o órgão jurisdicional a determinado entendimento. Assim, os embargos de declaração devem ser considerados como um tipo de recurso. (MARINONI, Luiz Guilherme. Curso de Processo Civil: teoria do processo civil, volume 1 [livro eletrônico]. 5. ed. São Paulo: Thomson Reuters do Brasil, 2020, p. 408-409)

Esclarece, ainda, que a data de 29/01/2013 foi o dia que a intimação foi disponibilizada, sendo que a parte tem o prazo de 10 dias para acessá-la e, aí sim, considerar-se intimada do *decisum*, nos termos do que dispõe o art. 23 da Resolução n.º 17 do TRF-4, de 26/03/2010. A intimação tem como data o dia 08/02/2013 e o prazo final dos 30 dias para pagamento do débito teria ocorrido em 14/03/2013.

O art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), ao tratar da denúncia espontânea, pontua que *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 parágrafo único do dispositivo esclarece que a denúncia só é considerada espontânea se realizada antes do contribuinte sofrer fiscalização tendente à constituição do crédito tributário, *in verbis*:

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 denúncia espontânea, portanto, é o *instituto jurídico que tem por objetivo estimular o contribuinte infrator a tomar a iniciativa de se colocar em situação de regularidade, pagando os tributos que omitira, com juros, mas sem multa*.<sup>4</sup>

Esclarece a Ministra Regina Helena que a denúncia espontânea visa *prevenir conflito que possivelmente seria deflagrado após o início da atividade fiscalizatória, sendo interessante tanto ao contribuinte, quanto ao Fisco. Relaciona-se, exatamente, com os tributos sob regime de lançamento por homologação*.<sup>5</sup>

Tratando-se de lançamento por homologação, tem-se que o sujeito passivo deve apurar o tributo e fazer o pagamento, podendo o fisco lançar o saldo devedor faltante caso exista falha na apuração realizada pelo próprio contribuinte ou responsável tributário. O contribuinte está livre para, por si, apurar o valor devido e pagá-lo, sabendo que tal pagamento pode e deverá ser analisado pelo fisco *a posteriori*.

Entendendo o Fisco que o contribuinte apurou o valor correto e realizou o pagamento integral, realiza a sua devida homologação. Por outro, concluindo pela insuficiência do valor apurado e pago, realiza o lançamento de ofício apontando o saldo devedor que entenda devido, em consonância com a regra estipulada no art. 150 do CTN combinada com aquela do art. 142<sup>6</sup> do mesmo Diploma.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário, 2020, p. 384.

<sup>5</sup> COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional. 3. ed.. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 320.

<sup>6</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior **serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.**

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (destaquei)

No caso dos autos, o procedimento realizado pelo contribuinte, de recolher os valores devidos após a decisão judicial desfavorável, operou a constituição do crédito tributário.

Nessa mesma leitura, tem-se o Enunciado nº 436 da Súmula do STJ dizendo que a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.

Ademais, conforme esclarece a Ministra Regina Helena, *em doutrina, predomina o entendimento segundo o qual qualquer espécie de multa está abrangida pela denúncia espontânea – tanto a punitiva quanto a moratória*<sup>7</sup>.

Ademais, é requisito indispensável à incidência do art. 138 que o contribuinte se coloque em situação regular, cumprindo suas obrigações. Para que ocorra a denúncia espontânea, com o efeito de anistia das penalidades, exige-se o pagamento do tributo e dos juros moratórios<sup>8</sup>.

No julgamento do REsp nº 1.149.022/SP, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 385) e, assim, de observância obrigatória neste órgão por força do disposto no art. 62 do RICARF, o Superior Tribunal de Justiça definiu 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”.

Confira-se a 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. (...) **7. Igualmente, 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**

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional. 3. ed.. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p.320.

<sup>8</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 385.

**contribuinte.** 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp n. 1.149.022/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/6/2010, DJe de 24/6/2010.)

Dito isso, entendo que tem razão a recorrente, já que os débitos apurados foram recolhidos com a incidência de juros moratórios em 15 de março de 2013, momento em que não havia contra si nenhum procedimento fiscalizatório relacionado com a infração, nem confissão em GFIP, do valor pago, o que impede o lançamento da multa de mora.

Nesse mesmo sentido, confira-se:

#### MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Resta caracterizado o instituto da denúncia espontânea quando do pagamento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, acrescido dos juros de mora, antes da apresentação da DTCF retificadora, bem como quando anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

(Acórdão nº 3001-000.982, Relator Conselheiro Marcos Roberto da Silva, sessão de 17/10/2019, publicado em 14/11/2019)

Com essas conclusões, o recurso voluntário deve ser provido para cancelar o auto de infração.

#### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira