



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

Processo nº 11516.001226/2007-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-000.960 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2012.
Matéria Denúncia espontânea e multa moratória
Recorrente Previg Sociedade de Previdência Complementar
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: MULTA MORATÓRIA E DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Ementa:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA E MULTA MORATÓRIA. DECISÃO DO STJ EM RECURSO REPETITIVO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELOS CONSELHEIROS DO CARF. APLICAÇÃO DO ART. 62-A, DO REGIMENTO INTERNO.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, consolidada no julgamento do REsp nº 1.149.022, submetido à forma do artigo 543-C, do CPC, firmou-se no sentido de que nos casos em que o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor e, concomitantemente, quita o tributo devido, elide-se a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada, usufruindo, desta forma, do benefício da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN. Aplicação do art. 62-A, do Regimento Interno do Carf. Precedentes acórdão nº CSRF101-05.340; acórdão nº CSRF101-05.341 e acórdão nº CSRF101-06.094.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Processo nº 11516.001226/2007-19
Acórdão n.º **1402-000.960**

S1-C4T2
Fl. 0

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

CÓPIA

Relatório

Previg Sociedade de Previdência Complementar, já qualificada nos autos, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), recorre da decisão de primeira instância, que julgou procedente a exigência.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Em procedimento de auditoria interna, tendo por objeto as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF entregues pela Interessada relativamente ao ano-calendário de 2003, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC verificou a existência de recolhimentos do Imposto de Renda, efetuados fora do prazo legal, sem o acréscimo das respectivas multas de mora.

Trata o presente processo, portanto, de impugnação apresentada contra auto de infração que formalizou a exigência da importância de **R\$ 9.657,24** a título das respectivas multas de mora, tendo por fundamento legal os arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430/1996, e demais dispositivos citados no auto de infração de fls. 30 a 38.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação na qual, em síntese, alegou que procedera aos pagamentos antes de qualquer procedimento fiscal. Assim, os tributos, embora pagos em atraso, foram acrescidos apenas de juros de mora, porquanto entende a impugnante estar amparada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional — CTN, o qual, consagrando o instituto da denúncia espontânea, afastaria a imposição de qualquer tipo de multa, inclusive a de natureza moratória. Nas palavras da impugnante:

Pensamos que a própria norma deixa claro que o dispositivo aplica-se a multa de mora a vista da sua própria remissão à expressão "acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora". Ao prescrever que a denúncia pode vir acompanhada do pagamento, a norma jurídica enfocada deixa claro que sua aplicação não se restringe às infrações formais, mas, igualmente, aquelas decorrentes do inadimplemento da obrigação tributária principal no prazo, pois se a exclusão da responsabilidade fosse apenas em relação às infrações formais, não faria sentido falar em pagamento do tributo devido. Demais disso, é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo.

A impugnante, em sustentação à sua tese, apresenta diversas ementas de julgados administrativos e judiciais e, por fim, requer a procedência da impugnação para julgar insubsistente o lançamento.

A decisão recorrida está assim ementada:

MULTA DE MORA. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DE FORMA ISOLADA. CABIMENTO.

A multa de mora é expressamente prevista na legislação tributária. Cabível, portanto, a exigência isolada de multa de mora, que deixou de ser recolhida juntamente com o principal, em pagamentos feitos depois das respectivas datas de vencimento.

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Com a efetivação da denúncia espontânea não cabe a exclusão da multa de mora, haja vista que tal instituto não foi previsto para favorecer o atraso do pagamento do tributo.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A recorrente foi cientificada da aludida decisão em 10-12-2009 (fl. 46) e em 11-01-2010 (segunda-feira), ingressou com o recurso de fls. 47 e seguintes em que sustenta sua tese com doutrina nacional e estrangeira e vasta jurisprudência, reportando-se, dentre outros, aos seguintes julgados: STF — 1ª. Turma — RE 106.068/SP — Rel. Min. Rafael Mayer - j. 23.08.1985 - RTJ 115-01/452 e os seguintes acórdãos do Conselho de Contribuintes: 105.15470 - 08/12/2005; 105.15150 — 15/06/2005; 106.15347 - 23/02/2006; 202.14752 - 17/04/2003; 302.35375 - 03/12/2002 e 301.30410 - 06/11/2002.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Conforme consta da fl. 42 do acórdão recorrido, “no caso em exame, é incontroverso, já que admitido pela própria impugnante, o fato de que os pagamentos indicados no auto de infração foram feitos antes de qualquer procedimento fiscal, mas depois de expirado o prazo legal. É igualmente incontroverso que tais pagamentos, embora tardiamente realizados, fizeram-se acompanhados apenas de acréscimo relativo a juros de mora”. A controvérsia, portanto, cinge-se ao cabimento da multa de mora, a qual, no entender da impugnante, é afastada pela denúncia espontânea de que trata o art. 138, do Código Tributário Nacional.

O que se discute neste processo é se a denúncia espontânea de que trata o artigo 138, do CTN, contempla a multa moratória de que trata o artigo 61, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito:

Art. 61. Os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

....

§ 2º. O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento

A interpretação das normas deve ser feita levando em consideração os preceitos existentes no sistema jurídico. Em matéria tributária, por exemplo, inadimplida determinada obrigação, podem ocorrer as seguintes situações:

- a) contribuinte apura o tributo, declara ao fisco e paga na data do vencimento;
- b) contribuinte apura o tributo na data apropriada, declara ao fisco e não paga na data do vencimento;
- c) contribuinte apura o tributo data apropriada, não declara ao fisco e nem paga na data do vencimento;
- d) contribuinte que não apura o tributo na data apropriada, não declara ao fisco na data devida, não paga no vencimento, mas antes do início de qualquer procedimento fiscal faz confissão espontânea e recolhe o valor devido, acrescido de juros e correção monetária.

As situações acima elencadas comportam tratamento diferenciado. Não se pode tratar da mesma forma, por exemplo, as situações contidas nas letras “b” e “d”, acima referidas. Ao se analisar o artigo 138 do CTN é necessário ter presente que se trata de norma indutora que tem por objetivo incentivar que o sujeito passivo confesse à Administração fato tributário por ela até então desconhecido. A exigência de multa, nestas condições, faria com que a norma perdesse seu caráter indutor.

Não comungo do entendimento de que “a multa de mora representa natureza indenizatória, compensatória ou moratória, ao passo que a multa de ofício é multa de natureza penal.” Tratam-se de duas penas, só que em doseimetria diferente, pois aplicáveis em situações diferentes. A tese de que o não pagamento do tributo na data do vencimento resultaria sempre em multa de mora nos levaria à equivocada conclusão de que em todos os lançamentos de ofício se estaria diante de não pagamento do imposto na data do vencimento e, por consequência seria devido, além da multa de natureza punitiva, a multa de mora que teria natureza compensatória. A compensação pelo não pagamento do tributo na data do vencimento são os juros de que trata o artigo 161 do CTN.

A propósito da conjugação das normas ao caso concreto, oportuna a lição de Carlos Maximiliano, a que peço vênha para transcrever:

A aplicação do Direito consiste no enquadrar um caso concreto em uma norma jurídica adequada. Submete às prescrições da lei uma relação da vida real; procura e indica o dispositivo adaptável a um fato determinado. Por outras palavras: tem por objeto descobrir o modo e os meios de amparar juridicamente um interesse humano.

O direito precisa transformar-se em realidade eficiente, no interesse coletivo e também no individual. Isto se dá, ou mediante a atividade dos particulares no sentido de cumprir a lei, ou pela ação, espontânea ou provocada, dos tribunais contra as violações das normas expressas, e até mesmo contra as simples tentativas de iludir ou desprestigiar os dispositivos escritos ou consuetudinários

...

Interpretar uma expressão de Direito não é simplesmente tornar claro o respectivo dizer, abstratamente falando; é, sobretudo, revelar o sentido apropriado para a vida real e conducente a uma decisão reta.¹

Com os fundamentos acima, tem-se o seguinte quadro em relação às hipóteses que seguem:

Hipótese descrita ou antecedente	consequência	Fundamento legal
a) contribuinte que apura o tributo, declara ao fisco e paga na data do vencimento;	extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de posterior homologação.	art. 150 do CTN
b) contribuinte que apura o tributo na data apropriada, declara-o ao fisco e não paga na data do vencimento;	exigência do crédito devido com juros e multa moratória.	art. 61 da Lei nº 9.430/96.
c) contribuinte que não apura o tributo na data apropriada, não declara e nem paga na data do vencimento;	Lançamento de ofício com exigência de multa de 75% ou de 150%, em caso de fraude.	arts. 142 e 149 do CTN e art. 44 da Lei nº 9.430/96
d) contribuinte que não apura o tributo na data apropriada, não declara ao fisco na data devida, não paga no vencimento, <u>mas antes do início de qualquer procedimento fiscal</u> faz confissão espontânea e recolhe o valor devido acrescido de juros e correção monetária.	Exclusão da multa moratória e extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de posterior homologação.	arts. 138 e 156, I, do CTN

A aplicação do Direito de forma homogênea, em todo o território nacional, diz respeito ao interesse ao Estado. Não se pode conferir segurança jurídica quando, interpretando-se a mesma norma em relação a fatos semelhantes, chega-se a situações diferentes. Assim, o artigo 105, III, conferiu ao Superior Tribunal de Justiça o papel de guardião do Direito, com a prerrogativa de dizer a última palavra em relação a interpretações das leis. Reconhecendo a prerrogativa conferida ao STJ, inseriu-se no regimento interno do Carf o artigo 62-A, que assim dispõe:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ainda que se discorde de decisões do STJ, no caso concreto, em face ao que dispõe o artigo 62-A, não há como deixá-las de aplicar, sob pena de violação do próprio regimento a que estamos submetidos. Neste sentido, a propósito da natureza da multa moratória ou se esta é devida em caso de denúncia espontânea, não há como deixar de aplicar o que foi decidido no REsp 1.149.022, julgado em 09/06/2010 e publicado no DJe 24/06/2010, com a ementa a seguir transcrita, sob pena de violação do disposto no artigo 62-A, do Regimento do Carf.

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 consequente 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.

No caso concreto, ainda que não houvessem as disposições do artigo 62-A do Regimento Interno do Carf que determina que observemos as decisões do STJ proferidas em recurso submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, eu daria provimento ao recurso pelos fundamentos expostos na primeira parte deste voto, em relação aos quais agrego as razões de decidir constantes no REsp 1.149.022.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Processo nº 11516.001226/2007-19
Acórdão n.º **1402-000.960**

S1-C4T2
Fl. 0

CÓPIA