



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

Processo nº 11610.003899/2007-35
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3003-000.011 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**
Data 23 de janeiro de 2019
Assunto Auto de Infração - DCTF
Recorrente COMPANHIA AIX DE PARTICIPAÇÕES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o presente julgamento em diligência, para que a unidade de origem tome as providências delineadas nos termos do voto do relator.

Marcos Antonio Borges - Presidente.

Vinícius Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Trata-se de recurso interposto para afastar auto de infração atinente à COFINS. O lançamento decorreu de auditoria interna realizada em DCTF, na qual foi constatado pagamento a menor de multa, atinente aos períodos de apuração de 07/2003, 09/2003 e 12/2003. O auto de infração foi lavrado, então, para a constituição do crédito tributário relativo à multa de mora, perfazendo o valor total de R\$ 1.223,01, conforme quadro abaixo:

PA	MULTA DE MORA EXIGIDA E MANTIDA
07/2003	762,18
09/2003	184,25
12/2003	276,57
TOTAL	1.223,01

Em sua impugnação, a recorrente alegou, em síntese, que, ao seu caso, poderia ser aplicado: 1) o instituto da denúncia espontânea ou, de forma subsidiária, 2) a redução de multa de mora e de ofício em 100%, prevista no art. 1º, §3º da Lei nº. 11.491/2009, a qual trouxe a possibilidade de pagamento e parcelamento de débitos vencidos até 30 de novembro de 2008.

A 9ª Turma da DRJ São Paulo I proferiu decisão, nos termos da seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/07/2003 a 31/07/2003, 01/09/2003 a 30/09/2003, 01/12/2003 a 31/12/2003
MULTA DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

A Multa de mora não tem natureza jurídica de sanção ou penalidade, mas sim de indenização por atraso no pagamento, de modo que não cabe sua exclusão em casos de denúncia espontânea.

REDUÇÃO DE 100% DA MULTA DE MORA PARA PAGAMENTO JÁ EFETUADO A DESTEMPO, SEM INCLUSÃO DA MULTA DE MORA - INAPLICÁVEL.

A Lei 11.941/09, em seu artigo 1º, § 3º, inciso I, possibilita a redução de 100% da multa de mora sobre débito pendente para pagamento à vista. A mesma Lei não contempla redução da multa de mora para débito já pago a destempo, sem inclusão da multa de mora.

Impugnação Improcedente Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reafirma os argumentos da impugnação, sustentando, em síntese, que: (i) seu caso configura denúncia espontânea, a qual importaria o afastamento da multa de mora; (ii) a multa de mora pode também ser afastada pela aplicação do art. 1º, §3º da Lei nº. 11.491/2009 e artigo 106, II, c, do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

O valor do crédito em litígio é inferior a sessenta salários mínimos, estando dentro da alçada de competência desta turma extraordinária. Sendo assim, passo a analisar o recurso.

O presente processo trata, como visto, de autuação fiscal, em auditoria interna de DCTF, na qual foi constatado pagamento a menor de multa moratória, quando do recolhimento extemporâneo da COFINS dos períodos de apuração 07/2003, 09/2003 e 12/2003.

Em breves linhas, o litígio se resume às seguintes questões: 1) é possível a aplicação do instituto da denúncia espontânea ao caso concreto? Tal aplicação afastaria a multa de mora? 2) aplica-se, ao caso concreto, os benefícios previstos no art. 1º, §3º da Lei nº. 11.491/2009, de modo a se afastar a multa moratória?

Início com a análise da segunda questão.

No tocante à aplicação **dos benefícios previstos no art. 1º, §3º da Lei nº. 11.491/2009**, o Recurso Voluntário traz os seguintes argumentos:

29. Fato é que, no caso em comento e conforme se depreende da análise da documentação acostada aos autos, o débito perquerido pela I. Autoridade Administrativa através da autuação por ora recorrida, se subsumiria à prescrição da lei acima mencionada, de tal forma que, caso a Recorrente não tivesse efetuado denúncia espontânea, quitando integralmente O débito, faria jus à redução de 100% (cem por cento da multa), de forma que deixaria de pagá-la.

30. Ou seja, se a Impugnante não tivesse realizado o pagamento do tributo, espontaneamente, demonstrando a mais lúdima boa-fé e se, por Conta disso, tivesse sofrido , autuação, ou mesmo após .esta, não tivesse realizado o pagamento sendo o débito inscrito em dívida ativa, após a Lei 11.941/09, faria jus ao não recolhimento da multa ora exigida pela Administração, caso desejasse pagar à vista, hipótese que encerra um verdadeiro absurdo!

31. Destarte, imperiosa a subsunção da autuação suportada pela Recorrente à regra prescrita no parágrafo 3º do artigo 10 da Lei 11.941/09, de forma a retróagir no tempo, liberando-a do pagamento da multa de mora exigida. Nestes termos, pois, roga-se a aplicação subsidiária do artigo 106, II, c, do Código Tributário Nacional e, em consequência, a aplicação do desconto de 100% (cem por cento); conferido pelo dispositivo legal já mencionado.

Sobre tal matéria, a decisão recorrida assim se pronunciou:

6. No tocante à alegação da Manifestação Complementar em 18/01/2010 (fls. 53-57): "A Lei 11.991/2009 trouxe possibilidade de pagamento e parcelamento de débitos vencidos até 30 de novembro de 2008, cuja exigibilidade esteja ou não suspensa, e ainda, inscritas ou

não em dívida ativa" e "Subsidiariamente, requer seja reconhecida ... a aplicação do artigo 106, II, c do CTN e, em consequência, a aplicação do desconto de 100%, conferido pela Lei 11.991/09, em seu artigo 10, § 30, cancelando-se, da mesma forma, o auto de infração impugnado".

6.1. Ocorre que § 3º e o seu inciso I, da Lei nº 11.941/09 assim determina:

§ 3º. Observado o disposto no art. 32 desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:

1— pagos a vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; (negritamos e grifamos)

6.2. Assim, a legislação acima trata de estimular o pagamento de débito vencido e ainda pendente, com redução de 100% de multa de mora. Não está se referindo ao débito já pago com atraso e sem a inclusão da multa de mora. Portanto, trata-se de situações distintas, não comportando revisão da multa de mora dos débitos já pagos a destempo.

Consequentemente, não há que se falar em aplicação da lei mais benéfica nos termos do art. 106, II, "c" do CTN para cancelar o auto de infração.

Entendo que o colegiado *a quo* julgou acertadamente. Da simples leitura do § 3º e o seu inciso I, Lei nº 11.941/09, depreende-se que a redução das multas ali previstas se aplica aos tributos ainda não pagos ou parcelados. É a interpretação possível que pode ser feita da referida norma diante da flexão verbal empregada na expressão "os débitos **poderão** ser pagos ou parcelados..." e dos próprios objetivos visados pela lei. Com efeito, o referido veículo normativo disciplina situações de pagamento e parcelamento de tributos ainda não pagos, visando, entre outras coisas, estimular o pagamento de débitos vencidos e ainda não pagos, por meio da relevação ou redução de diferentes tipos de multas.

No caso concreto, estamos diante de tributo já pago e sem a inclusão de multa de mora. Tal situação não configura, portanto, a hipótese prevista no § 3º e o seu inciso I, da Lei nº 11.941/09, não se aplicando, portanto, a referida norma: o caso concreto versa sobre débito pago, enquanto a citada lei trata de diversos benefícios aplicáveis ao pagamento ou parcelamento de débitos em aberto, exatamente para estimular o acerto dos débitos, reduzir litígios administrativos e judiciais, etc.

Sublinhe-se, ademais, que o gozo dos benefícios previstos na Lei nº 11.941/09 estava sujeito aos procedimentos, prazos e limites estabelecidos pela legislação então aplicável, não tendo sido demonstrado nos autos a satisfação das condições daquele regime pela recorrente. Se, eventualmente, seu caso se enquadrasse nas hipóteses de redução de multa previstas pela Lei nº 11.941/09, deveria ter realizado, em época própria, os procedimentos

pertinentes, sujeitando-se a todo o regramento do arcabouço legislativo que regulou as remissões e reduções tributárias da referida lei.

Quanto ao art. 106, II, "c" do CTN, há que se lembrar que a aplicação de uma lei ulterior mais benéfica pressupõe que esta lei regule a mesma situação regulada pela lei anterior. No caso dos autos, não se pode cogitar de "retroação de lei mais benéfica", uma vez a norma que prevê a multa de mora, aplicável ao caso de pagamento extemporâneo - vide art. 61 da Lei nº. 9.430/96, tem como pressuposto situação distinta daquela norma inscrita no § 3º e o seu inciso I, da Lei nº 11.941/09: a primeira norma tem como hipótese de incidência o pagamento extemporâneo de tributo, cuja ocorrência faz nascer a obrigação de pagamento da multa moratória.; por sua vez, a segunda norma tem, como pressuposto, o pagamento de débitos segundo o regramento próprio do regime instaurado pela Lei nº 11.941/09, cuja ocorrência leva à redução a zero da multa de mora.

Ademais, a retroação de que trata o art. 106, II, "c" do CTN, pressupõe que a lei anterior tenha saído de vigência, sendo substituída por lei mais benéfica. Isso não se verifica no caso em análise. A norma que impõe a multa de mora por pagamento extemporâneo continua válida e vigente, possuindo, como assinalado, espectro de incidência diverso daquele da norma § 3º e o seu inciso I, da Lei nº 11.941/09.

Desse modo, no tocante ao argumento de aplicação subsidiária do § 3º e do seu inciso I, a Lei nº 11.941/09 e do art. 106, II, "c" do CTN, não assiste razão à recorrente.

No tocante à aplicação da denúncia espontânea ao caso dos autos, importa trazer, antes de tudo, alguns contornos traçados pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos últimos anos e que culminou na edição da Súmula nº. 360/STJ e na decisão do REsp nº. 962.379/RS, julgado sob o regime dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C do antigo CPC.

Inicialmente, para fins de maior clareza, transcrevo a Súmula nº. 360/STJ e a ementa do REsp nº. 962.379/RS:

SÚMULA nº. 360 do STJ O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

REsp nº. 962.379/RS TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco.

Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Da leitura da Súmula nº. 360/STJ, depreende-se que a denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação **regularmente declarados**, mas pagos a destempo. Numa primeira leitura da súmula, poder-se-ia indagar se a denúncia espontânea estaria totalmente afastada no caso dos tributos por homologação. A resposta parece simples, uma vez que a própria súmula afirma que a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea alcança os tributos por homologação **regularmente declarados**, de onde se deduz, *prima facie*, que os tributos sujeitos a lançamento por homologação que não foram declarados não estariam abrangidos pela súmula.

Todavia, a leitura da súmula não deixa claro se é relevante saber, para a aplicação da denúncia espontânea, se a declaração do tributo deve ser antes ou depois do pagamento: faria alguma diferença ser antes ou depois?

Tal questão pode ser visualizada com mais clareza na leitura da ementa do REsp nº. 962.379/RS. Ali, a relação temporal entre a declaração do tributo por homologação e seu pagamento parece mostrar-se fundamental na delimitação dos contornos de aplicação do instituto da denúncia espontânea. Ao final do item 1 da ementa, está consignado:

"se o crédito foi assim **previamente declarado e constituído** pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu **posterior recolhimento** fora do prazo estabelecido".

Depreende-se, do excerto, que se o tributo foi declarado e constituído antes de seu recolhimento extemporâneo, não se aplica a denúncia espontânea. No entanto, ainda fica em aberto a questão de saber se, a *contrario sensu*, no caso de pagamento anterior à declaração e constituição do tributo por homologação, poderia ser aplicada a denúncia espontânea.

A questão é resolvida com absoluta nitidez pela leitura do voto condutor do REsp nº. 962.379/RS. Em seu voto, o Min. Teori Zavascki traça os seguintes delineamentos para a aplicação da denúncia espontânea:

REsp nº. 962.379/RS EXCERTO DO VOTO DO RELATOR (...)

4. Importante registrar, finalmente, que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação. A propósito, reporto-me às razões expostas em voto de relator, que foi acompanhado unanimemente pela 1ª Seção, no AgRG nos EREsp 804785/PR, DJ de 16.10.2006:

"(...) 4. Isso não significa dizer, todavia, que a denúncia espontânea está afastada em qualquer circunstância ante a pura e simples razão de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. Não é isso. O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea,

uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN. Nesse sentido, o seguinte precedente:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA NÃO CONSTANTE DA DCTF. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. É cediço na Corte que 'Não resta caracterizada a denúncia espontânea, 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.' (REsp n.º 624.772/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31/05/2004) 2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. Precedentes: REsp n.º 402.706/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003; AgRg no REsp n.º 463.050/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002; e EDcl no AgRg no REsp n.º 302.928/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002. 3. Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais. 4. In casu, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor. 5. Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o conseqüente autolancamento de tributos aquém do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede o recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios." (AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005".

(...) "Dos excertos acima reproduzidos, resta evidente que a denúncia espontânea se aplica aos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento extemporâneo se deu antes da declaração e constituição do crédito tributário respectivo:

O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia

declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN.

O raciocínio sedimentado no REsp nº. 962.379/RS está presente em outras importantes decisões do STJ, entre as quais, vale mencionar, aquela consignada no REsp nº. 1.14902/SP, submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, cuja ementa segue transcrita:

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.

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. Conseqüentemente, 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.

Vê-se, portanto, que a aplicação da jurisprudência consubstanciada nas Súmula nº. 360/STJ, no REsp nº. 962.379/RS e REsp nº. 1.14902/SP, pressupõe a importante identificação da relação de temporalidade entre constituição do crédito tributário e seu pagamento intempestivo. Tal relação tem sido sublinhada nos diversos precedentes que culminaram na referida súmula e nos recursos especiais julgados sob o rito do art. 543-C do antigo CPC.

Diante dessas considerações, fica evidente que perquirir se a denúncia espontânea se aplica ao caso concreto passa pela apuração de quando ocorreram os pagamentos extemporâneos de COFINS e quando ocorreu a declaração dos respectivos débitos: (i) se a declaração é ulterior ao recolhimento, aplica-se a denúncia espontânea; (ii) se o recolhimento é posterior à declaração, está afastada a denúncia espontânea.

A análise do REsp nº. 962.379/RS e do REsp nº. 1.14902/SP também esclarece outra questão: quais os efeitos da denúncia espontânea com relação à multa de mora?

Da leitura do excerto do REsp nº. 962.379/RS, acima transcrito, conclui-se que uma das consequências da denúncia espontânea é precisamente a exclusão da multa de mora:

*Não resta caracterizada a denúncia espontânea, **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.*

Por sua vez, a ementa do REsp nº. 1.14902/SP deixa transparente a necessária exclusão da multa de mora quando presente a denúncia espontânea:

*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.*

Tais contornos de aplicação do instituto da denúncia espontânea também foram assimilados pela jurisprudência do CARF. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº. 9303-002.626, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, cujo excerto a seguir, extraído do voto do relator, resume a matéria tratada até aqui:

Por força do art. 62-A do RICARF, devem ser reproduzidas nos julgamentos administrativos realizados por este Conselho as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo. Se o contribuinte fizer a declaração e pagar o tributo com atraso, não há que se falar em denúncia espontânea. Porém se o contribuinte não tiver declarado o tributo, ou tiver declarado a menor e o fizer ou retificar a declaração posteriormente e, antes ou concomitantemente, proceder o pagamento, estará configurada a denúncia espontânea, não podendo haver a aplicação da multa de mora.

Pois bem. Depois de tratar dos contornos da denúncia espontânea traçados nos últimos anos pela jurisprudência do STJ, passo à análise do caso concreto.

Compulsando o demonstrativo de pagamentos à fl. 80 e os documentos de arrecadação (DARF) às fls. 90 a 96, constata-se que o recolhimento da COFINS, atinente aos períodos de apuração de 07/2003, 09/2003 e 12/2003, se deu em 29/07/2004.

Por sua vez, analisando o Auto de Infração à fl. 76, verifica-se referência à DCTF retificadora, transmitida em 08/11/2004.

Não há, nos autos, cópias das DCTFs transmitidas pela recorrente. Sem tais declarações, não há como afirmar se, à época do recolhimento da COFINS, em 29/07/2004, havia ou não declaração válida, preexistente ao recolhimento, concernente à COFINS dos períodos de apuração de 07/2003, 09/2003 e 12/2003.

Saber a relação temporal entre recolhimento e declaração do tributo é de fundamental importância, com visto, uma vez que, segundo a inteligência do REsp nº. 962.379/RS - cuja aplicação é obrigatória por parte do CARF, conforme art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF -, aplica-se a denúncia espontânea aos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação quando seu pagamento for anterior à sua declaração e constituição.

Sendo assim, diante da ausência de documentação que comprove a relação de temporalidade entre recolhimento e declaração/constituição dos débitos, fundamental para sabermos se ao caso concreto pode se aplicar a denúncia espontânea, **voto por converter o presente julgamento em diligência**, a fim de que a Unidade de Origem tome as seguintes providências:

1. Juntar, ao presente processo, cópias integrais das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs), originais e retificadoras, dos períodos concernentes ao segundo semestre de 2003, além de outras informações e documentos que julgar necessários.
2. Informar quando se deu a declaração, por qualquer meio, da COFINS dos períodos de apuração 07/2003, 09/2003 e 12/2003, apresentando, ao final, parecer conclusivo sobre eventual ocorrência de constituição dos referidos

débitos de COFINS antes de seu recolhimento em 29/07/2004, trazendo, aos autos, documentos que suportem suas conclusões.

3. Dar ciência à recorrente desta Resolução e, ao final, do resultado desta diligência, abrindo-lhe o prazo previsto no Parágrafo Único do art. 35 do Decreto nº. 7.574/11.