



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11610.004067/2007-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3201-008.678 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de junho de 2021
Recorrente PARMALAT BRASIL S.A. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2003 a 30/06/2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO EXTEMPORÂNEO. ENTREGA POSTERIOR

O instituto da denúncia espontânea se aplica na hipótese de extinção do crédito tributário ocorrida após o vencimento do tributo, acompanhado da apresentação de declaração com efeito de confissão de dívida, e anteriormente a qualquer procedimento de fiscalização relacionado ao fato sob exame, nos termos do art. 138 do CTN.

Aplicação do entendimento exarado no REsp nº 1.149.022, decidido na sistemática de recursos repetitivos.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FUNDAMENTOS. VEDAÇÃO À INOVAÇÃO.

Em sede de julgamento de recurso voluntário são os fundamentos da decisão recorrida que devem ser apreciados na decisão, do que resulta a vedação à inovação dos fundamentos para manter inaplicável ao caso concreto à denúncia espontânea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-008.678 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11610.004067/2007-36

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Reproduzo o relatório da decisão recorrida, que sintetiza os fatos:

Em auditoria fiscal levada a efeito em face da contribuinte acima identificada foi constatado “Multa paga a menor” da Contribuição para Programa de Integração Social - PIS do fato gerador ocorrido no período de 06/2003 declarado na DCTF, razão pela qual foi lavrado o Auto de Infração de fls. 37 e 38 integrado pelos termos e documentos nele mencionados, apurando-se o crédito tributário de multa perfazendo o total de R\$ 31.082,59 (trinta e um mil, oitenta e dois reais e cinquenta e nove centavos), com o seguinte enquadramento legal: Art. 160 L 5172/66; Arts. 43 e 61 e par 1 e 2 L 9430/96; Art 9 e par UML 10426/02.

2. Inconformada com a autuação, da qual foi devidamente cientificada em 09/04/2007 (AR às fls. 49 e 85) a contribuinte protocolizou, em 07/05/2007 a impugnação de fls. 1 a 6 acompanhada dos documentos de fls. 7-48, na qual alega:

2.1. A Impugnante efetivamente pagou o tributo em questão [**vencido em 15/07/2003**], com um atraso de apenas 16 dias [**pago em 31/07/2003**], devidamente acrescido de juros moratórios de 1% (cópia autenticada do DARF respectivo anexo como Doc. 05 - fl. 45), antes do início de qualquer procedimento de fiscalização e até mesmo da confissão da dívida realizada por meio da DCTF correspondente (cópia autenticada da folha 181 da DCTF do 2º Trimestre do ano-base de 2003 e do respectivo recibo de **entrega ocorrida em 15/08/2003** anexos como Doc. 06 - fls. 46-48).

2.2. Diante dos documentos juntados, resulta claramente comprovada a caracterização da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN, conforme reproduzido.

2.3. Em face da denúncia espontânea da infração, a Impugnante foi premiada pelo dispositivo legal do CTN em questão, com força de lei complementar para prevalecer sobre quaisquer outros dispositivos previstos em lei ordinária e diplomas regulamentares, sendo, portanto, eximida da necessidade do pagamento da multa moratória ou de quaisquer outras penalidades, exceto a dos juros moratórios.

2.4. Por fim, requer seja julgado insubsistente o Auto de Infração ora respondido e cancelada a multa moratória imposta.

3. É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário. Da ementa da decisão constou:

Assumo: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2003 a 30/06/2003

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A decisão de Primeira Instância teve por fundamento para manter o lançamento:

1. Inexistindo o pagamento na data determinada, configura-se a mora e as imposições legais dela decorrentes;
2. O contribuinte conferiu interpretação equivocada ao disposto no art. 138 do CTN ao sustentar que o pagamento extemporânea do tributo alcança igualmente a multa de mora;
3. A multa moratória é de caráter compensatório em razão do inadimplemento do tributo e não se caracteriza penalidade à infração tributária. Menciona o Parecer Normativo CST n.º 61/1979; e
4. A denúncia espontânea exclui somente a responsabilidade por infrações ao contribuinte que agiu espontaneamente e não a multa de mora que não tem a natureza jurídica de sanção ou penalidade.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário no qual sustenta seus argumentos para a exclusão da multa de mora em razão da denúncia espontânea com apoio em precedentes deste CARF e de Tribunais Superiores.

É o relatório.

Voto

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

O litígio que se apresenta nesta instância diz respeito apenas à exclusão da multa de mora em razão do pagamento extemporâneo de tributo, não confessado anteriormente, mas apenas na DCTF relativa ao trimestre calendário em que se apurou o débito e, ainda, anteriormente a qualquer procedimento fiscal tendente à apuração da referida obrigação.

A DRJ não contestou a higidez do pagamento efetuado e tampouco acerca da transmissão da DCTF dentro do prazo estipulado pela legislação. Apenas fundamentou a manutenção do lançamento no entendimento de que a multa de mora decorre da Lei e não possui natureza punitiva para que fosse excluída pelo instituto da denúncia espontânea.

Esta Turma já enfrentou a matéria em inúmeras decisões: 3201-007.299, sessão de 25/9/2020; 3201-005.661, de 22/8/2019; 3201-002.304, de 23/8/2016, reconhecendo a exclusão da multa de ofício quando o pagamento do tributo sujeito à homologação é efetuado e declarado anteriormente à sua confissão e a procedimento fiscal instaurado para a sua apuração. Contudo, é de se ressaltar que a situação presente nestes autos é incomum.

O pagamento do tributo de fato foi extemporâneo (vencido em 15/07/2003 e pago em 31/07/2003), porém, anterior ao prazo regular para a apresentação da DCTF do período (15º dia útil do segundo mês subsequente ao do fato gerador). Isto significa que na data do pagamento

a destempo sequer havia a possibilidade de se omitir alguma infração do Fisco, pois a obrigação de confessar o tributo em DCTF seria prestada apenas em 15/08/2003, como de fato ocorreu.

Deve-se considerar que o lançamento teve por fundamento que o pagamento em atraso ensejou a aplicação da multa de mora, com fundamento no art. 161 da Lei nº 5.172/1996 (CTN) e art. 61, caput e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96¹, e **a decisão recorrida sustentou em suas razões de decidir que a multa de mora tem a natureza indenizatória e não de sanção ou penalidade, o que impediria a aplicação da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.** Veja o excerto do voto:

5.2. Com efeito, a todo contribuinte que denunciar, de forma voluntária e antes do início do procedimento fiscal, uma infração à legislação tributária, é dado ver excluída sua responsabilidade tributária pela infração praticada, com o que terá afastada a aplicação das sanções acaso cabíveis, nos precisos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional. Isso, contudo, **não autoriza a interpretação de que é indevido o pagamento da multa moratória exigida pela Secretaria da Receita Federal, pois a multa de mora não tem natureza de penalidade por infração à legislação tributária, não se confundindo, pois, com a multa de ofício, esta sim revestida de caráter punitivo.**

[...]

5.5. Desassiste, assim, razão à Impugnante quando, invocando o art. 138 do CTN, pretende eximir-se do acréscimo da multa moratória, legalmente definida, incidente sobre tributos pagos em atraso. O instituto da denúncia espontânea exclui tão-somente a responsabilidade por infrações, o que significa afastar as penalidades aplicáveis ao contribuinte infrator que agiu espontaneamente. Contudo, **como a multa de mora não tem natureza jurídica de sanção ou penalidade, e sim de indenização pelo atraso no pagamento, não cabe a exclusão de sua exigência nos casos de denúncia espontânea.** (grifei)

Outrossim, fundamentou ainda a decisão *a quo* no Parecer Normativo CST nº 61, de 26/10/1979 que tratou de diferenciar a natureza das multas moratórias e punitivas e concluiu pela incapacidade da denúncia espontânea excluir a responsabilidade do infrator pelos “acréscimos moratórios”.

Em relação à exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional, é matéria que a PGFN por meio do Ato Declaratório nº 14/2011 reconhece restar pacificado por meio dos precedentes dos Tribunais Superiores, a saber: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min.

¹ Art. 161 da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional – CTN

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Art. 61 da Lei nº 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º 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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel. min. Humberto Martins.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão submetida à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.149.022), de observância obrigatória por parte deste Colegiado, assentou que a denúncia espontânea exclui as multas moratórias decorrentes da impuntualidade do contribuinte.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022 SP

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

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 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 impuntualidade do contribuinte.**

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Conquanto o precedente alcance situação não idêntica aqui em julgamento, impende asseverar que o benefício da denúncia espontânea somente alcança os débitos que preenchem o requisitos de (i) não confessados, (ii) (em seguida) declarados e pagos, e (iii) anteriores a qualquer procedimento fiscal de apuração em relação a estes. Indubitável que o litígio preenche tais requisitos.

Destaco uma circunstância não tratada na decisão da DRJ que poderia levar a conclusão distinta a que se propõe ao final, qual seja, no momento do pagamento do tributo em atraso não havia nenhuma obrigação de declará-lo/confessá-lo e que teria sido ou estaria sendo omitida do Fisco e que consistiria infração. Isto porque a obrigação da apresentação da DCTF, declaração na qual se confessa/declara o tributo apurado e devido, somente venceria em data posterior.

Repisa, todavia, que o fundamento dos julgadores de 1ª instância para excluir a aplicação da denúncia espontânea ao caso concreto deveu-se à natureza da multa que, por não ser sanção/penalidade, não poderia ser aplicada.

Ocorre que se este voto ultrapassar a tese jurídica esposada na decisão recorrida para suscitar outra, nela não versada, para negar provimento às razões de defesa incorreria em alteração de critério jurídico o que provocaria a preterição do direito de defesa, com evidente possibilidade da nulidade da decisão (art. 59, II do PAF).

Por fim, cumpre observar que em sede de julgamento de recurso voluntário são os fundamentos da decisão vergastada que devem ser apreciados na decisão, do que resulta a impossibilidade em inovar as razões para manter inaplicável ao caso em apreço a denúncia espontânea.

Assim, afastada pelo STJ na sistemática de recursos repetitivos os fundamentos para exclusão da denúncia espontânea em razão da multa ser de natureza compensatória/indenizatória, derrui os fundamentos da decisão recorrida para a manutenção do lançamento.

Dispositivo

Ante ao exposto, voto para dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira

Fl. 7 do Acórdão n.º 3201-008.678 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11610.004067/2007-36