



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11610.004311/2007-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-008.927 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2020
Recorrente VISCOFAN DO BRASIL SOCIEDADE COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/07/2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. POSSIBILIDADE.

Incide o artigo 138 do CTN, instituto da denúncia espontânea, quando há a decação de crédito tributário ainda não constituído, desde que acompanhado, se for o caso, do pagamento do montante de tributo devido acompanhado dos juros de mora e antes do início de qualquer procedimento de fiscalização. Dispensa-se, neste caso, o pagamento das multas punitivas, incluídas as multas de mora por ser desta natureza. Aplicação do entendimento do STJ manifestado no REsp nº 1.149.022/SP, em sede recursos repetitivos. Aplicação, por consequência, do Artigo 62, § 2º do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinto Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Data de Pagamento	Valor do Principal	Valor dos Juros (SELIC)	Total Recolhido
13/09/2002	78.100,45	781,00	78.881,45
13/09/2002	216.981,54	2.169,81	219.151,35
Total	295.081,99	2.950,81	298.032,80

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Em auditoria fiscal levada a efeito em face do contribuinte acima identificado foi constatado “Multa paga a menor” da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS do fato gerador ocorrido no período de 07/2002 declarado na DCTF pela própria Impugnante, razão pela qual foi lavrado o Auto de Infração de fls. 46 e 47 integrado pelos termos e documentos nele mencionados, apurando-se o crédito tributário de multa perfazendo o total de R\$ 28.239,34 (vinte e oito mil e duzentos e trinta e nove reais e trinta e quatro 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 UN L 10426/02.

Inconformado com a autuação, da qual foi devidamente cientificado em 15/04/2007 (AR à fl. 38) a contribuinte protocolizou, em 09/05/2007 a impugnação de fls. 01 a 16 acompanhada dos documentos de fls. 17-37, na qual alega:

Tendo em vista a inexistência de qualquer ato administrativo até o momento do pagamento em atraso, a ora Impugnante efetuou o recolhimento do principal acrescido tão somente atualizado pelos juros correspondentes, os quais tiveram por base a taxa SELIC do período em atraso, in casu, 1%, consoante demonstram os respectivos DARFs que, em suma, comprovam o recolhimento dos valores conforme doc. de fls. 31 e 32.

Tal procedimento se deu em decorrência do disposto no artigo 138 do CTN, dispositivo que determina expressamente a exclusão da multa de mora na hipótese do contribuinte realizar o recolhimento do principal devido, acrescido dos juros moratórios, desde que antes do início de qualquer procedimento fiscal relativo àquela infração.

Em 25 de setembro de 2002 a Impugnante diligenciou à SRF e, mediante petição administrativa, informou os pagamentos elencados na tabela anterior, tendo sido requerido o regular processamento de tais recolhimentos e as respectivas baixas dos débitos do sistema eletrônico da SRF (Doc.fl. 33 a 35).

Ambas petições e DARFs de recolhimentos deram origem ao Processo Administrativo nº 13811.004723/2002-55, que atualmente se encontra em trâmite na Equipe de Análise de Processos Tributários Diversos - DERAT - SPO (fls. 36).

Cabe ainda ressaltar que tais débitos foram contemplados na DCTF relativo ao 3º trimestre de 2002, cujo prazo de apresentação perante a SRF se encerrou em 15 de novembro de 2002.

Resta evidente que a apresentação tempestiva da DCTF do 3º trimestre de 2002 não contamina a denúncia espontânea da Impugnante, como poderia sugerir a primeira vista. Isso porque, na época do recolhimento em atraso, a DCTF não havia sido entregue à SRF, razão pela qual tais petições administrativas fizeram-se necessárias.

Conforme previamente exposto, as ilustres autoridades finais esbô a exigir da Impugnante o recolhimento de pretensas multas moratórias referentes aos débitos quitados através do instituto da denúncia espontânea, a despeito desta derivar diretamente dos ditames insertos no artigo 138 do CTN.

Consoante prevê o artigo 138 do CTN, a responsabilidade pelo recolhimento de multa é excluída na hipótese de o contribuinte, antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório, proceder ao recolhimento do principal acrescido de juros de mora. Reproduz o referido artigo.

Na esteira do dispositivo retro transcrito, se recolhido o valor do tributo acrescido dos juros de mora antes de iniciado qualquer procedimento administrativo tendente a averiguar a existência de supostos créditos tributários, configurar-se-á o instituto da denúncia espontânea, o qual exclui a imputação de quaisquer multas decorrentes do atraso no adimplemento da obrigação. Reproduz jurisprudência.

Por fim, requer a Impugnante a conhecer das razões lançadas na presente Impugnação.

E o relatório.

Em 05 de agosto de 2010, através do **Acórdão nº 16-26.224**, a 9ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo I/SP, por unanimidade de votos, considerou improcedente a impugnação, mantendo, assim o lançamento.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 16 de setembro de 2010, às e-folhas 70.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 18 de outubro de 2010, e-folhas 71 à 82.

Foi alegado:

É de se notar que a Recorrente efetuou o pagamento dos tributos acrescidos somente dos juros moratórios devidos antes de qualquer iniciativa do Fisco com vistas à sua apuração, bem como anteriormente à própria apresentação da DCTF, beneficiando-se do instituto da denúncia espontânea.

Neste contexto, consoante prevê o artigo 138 do CTN, a responsabilidade pelo recolhimento de multa é excluída na hipótese de o contribuinte, antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório, proceder ao recolhimento do principal acrescido de juros de mora, in verbis:

"Art. 138. A responsabilidade é- excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e do 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."

Conforme se depreende da leitura do dispositivo acima citado, se recolhido o valor do tributo acrescido dos juros de mora antes de iniciado qualquer procedimento administrativo tendente a averiguar a existência de supostos créditos tributários, configurar-se-á o instituto da denúncia espontânea, o qual exclui a imputação de quaisquer multas decorrentes do atraso no adimplemento da obrigação.

Caso a autoridade fiscal prevaleça em seu entendimento de que a multa moratória é devida, seria de se supor que está se modificando o teor do artigo 138 do CTN, uma

vez que a responsabilidade por infração estaria sendo afastada apenas para outras multas, mas não para a multa moratória. Ao excluir a responsabilidade por infração, por meio da denúncia espontânea, o CTN afasta a incidência de toda e qualquer multa.

É evidente que, através do instituto da denúncia espontânea, o legislador ordinário pretendeu estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, premiando o contribuinte que regularize a sua situação fiscal voluntariamente com a exclusão do pagamento de qualquer penalidade.

Deve-se ressaltar que a doutrina nacional é uníssona ao declarar que a denúncia espontânea exclui a incidência que qualquer penalidade que o contribuinte possa sofrer por ter adimplido a obrigação tributária com atraso.

Não se pode atribuir caráter indenizatório a multa de mora. Se assim o fosse, não seria necessária a existência dos juros moratórios, estes sim revestidos de caráter indenizatório.

É cediço o caráter punitivo da multa moratória, tendo inclusive o Supremo Tribunal Federal ("STF") se pronunciado a este respeito em diversas oportunidades. Inclusive é o que determina a súmula 565 da Suprema Corte, a qual de reproduz a seguir:

"A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência."

Este posicionamento fica mais claro ainda no voto exarado pelo do Ministro Moreira Alves no Recurso Extraordinário nº 79.625, o qual se pede vênica para transcrever trecho:

(...)

Desta forma, demonstrado o nítido caráter punitivo da multa moratória, nos termos do artigo 138 do CTN, fica evidente que denúncia do débito e efetuado o pagamento do tributo devido pelo contribuinte, acrescido dos juros de mora, antes da instauração do correlato procedimento administrativo, está elidida a cobrança da multa moratória.

Não bastasse o entendimento administrativo de que uma vez denunciado o débito e efetuado o pagamento do tributo devido pelo contribuinte acrescido dos juros de mora, antes da instauração do correlato procedimento administrativo, está elidida a cobrança da multa, o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") recentemente se pronunciou acerca da matéria, consolidando o entendimento daquele tribunal.

Ocorre que, consoante já dito, as autoridades julgadoras, ao manterem o auto de infração e, em consequência, não conferirem ao instituto da denúncia espontânea os efeitos previstos no CTN, exigem, de maneira ilegal, os supostos débitos decorrentes do não pagamento da multa de mora quando do recolhimento espontâneo dos débitos confessados pela Recorrente.

E, sendo tais valores decorrentes da cobrança indevida da multa moratória, nunca poderiam ser exigidos da Recorrente, sob pena de desrespeito ao instituto da denúncia espontânea, tal como previsto no artigo 138 do CTN, que lhe assegura a exclusão de qualquer penalidade, tendo em vista sua iniciativa de submeter os referidos montantes à tributação.

Com efeito, conforme se depreende dos documentos anteriormente trazidos aos autos do presente processo administrativo, é de sumária clareza a inexigibilidade do crédito ora exigido (multa de mora), posto consubstanciar-se em exigência calcada em afronta ao artigo 138 do CTN, bem como pelo fato da ora Recorrente ter cumprido todos os requisitos previstos para se valer de tal instituto.

Do Pedido

Diante de todo o exposto, restando comprovada a completa insubsistência do auto de infração objeto do presente processo administrativo e confiante no elevado grau de justiça que sempre norteou as decisões proferidas por esse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteia a Recorrente a reforma da decisão recorrida de modo a ser declarada a improcedência do lançamento ora combatido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 16 de setembro de 2010, às e-folhas 70.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 18 de outubro de 2010, e-folhas 71.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foi alegado o seguinte ponto no Recurso Voluntário:

- A exigência da multa de mora e a denúncia espontânea.

Passa-se à análise.

Trata-se de auto de infração em que se pugna pela cobrança da multa moratória relativa ao recolhimento da COFINS referente ao mês de julho de 2002, que ocorreu em atraso em 13 de setembro de 2002, quando o vencimento da referida contribuição se deu em 15 de agosto do mesmo exercício.

Em julho de 2002, a Recorrente apurou que deveria recolher aos cofres públicos um total de R\$ 295,081,99 divididos em dois distintos débitos, a título de Contribuição

para o Financiamento da Seguridade Social ("CÓFINS"), cujo vencimento se daria em 15 de agosto do mesmo exercício.

Ocorre que a Recorrente deixou de recolher a referida contribuição no dia de seu vencimento.

Tendo em vista a inexistência de qualquer ato administrativo até o momento do pagamento em atraso, a Recorrente efetuou o recolhimento do principal acrescido tão somente atualizado pelos juros correspondentes, os quais tiveram por base a taxa SELIC do período em atraso, in casu, 1% (um por cento), consoante demonstram os respectivos DARFs que, em suma, comprovam o recolhimento dos seguintes valores:

Data de Pagamento	Valor do Principal	Valor dos Juros (SELIC)	Total Recolhido	DOC.
13/09/2002	78.100,45	781,00	78.881,45	02
13/09/2002	216.981,54	2.169,81	219.151,35	03
Total	295.081,99	2.950,81	298.032,80	

Os docs. estão anexados à impugnação.

A Recorrente efetuou o recolhimento do principal, acrescido dos juros correspondentes no dia 13 de setembro daquele mesmo ano.

Em 25 de setembro de 2002, a Recorrente protocolizou petição informando o pagamento dos débitos à Receita Federal do Brasil ("RFB"), então denominada Secretaria da Receita Federal, tendo sido requerido o regular processamento de tais recolhimentos e as respectivas baixas dos débitos do sistema eletrônico da RFB.

Posteriormente, em novembro daquele exercício, a Recorrente apresentou sua Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais ("DCTF") relativa ao 3º trimestre de 2002, oportunidade em que declarou que os débitos em questão e sua devida quitação.

Foi lavrado o Auto de Infração que deu origem ao presente processo administrativo, por meio do qual o se exige **a multa de mora não recolhida**.

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, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Assim, adoto, como razões de decidir, e com a devida vênia do Ilustre Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, o seus dizeres no voto constante do Acórdão nº 3301-006.117, da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, por concordar plenamente com seu posicionamento.

(...)

Antes do termo de início de fiscalização, conforme art. 196 do CTN, o contribuinte pode vir espontaneamente para declarar um montante de tributo devido e não declarado no momento previsto em legislação, constituindo este crédito tributário com o acompanhamento do montante do tributo e juros de mora, mas dispensado das penalidades, nos termos do art. 138 e seu parágrafo único do CTN.

Caso o contribuinte apenas recolha em atraso um montante de tributo já declarado e constituído, este contribuinte não fruirá do benefício da denúncia espontânea, pois, não há denúncia, apenas um pagamento a destempo. Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça STJ, aplicável para os casos em que o tributo é sujeito ao lançamento por homologação, mas já declarado em obrigação acessória constitutiva do crédito tributário.

O pagamento intempestivo, neste caso, não enseja a denúncia espontânea, sob pena de se deixar ao arbítrio do sujeito passivo o melhor momento para o recolhimento.

Este entendimento, inclusive, resta sumulado no STJ, como se percebe do enunciado nº 360: "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo." Ocorre que não é esse o caso dos autos.

Percebe-se do auto de infração, bem como da r. decisão guerreada, que a única justificativa para a presente cobrança é a de que a denúncia espontânea não inclui a remissão da multa de mora.

Não há controvérsias de que o caso presente se trata de um caso de denúncia espontânea, informando-se e pagando-se um tributo antes não informado ao Fisco, mas reconhecendo o direito de dispensa de pagamento apenas da multa de ofício. A divergência do Fisco reside, unicamente, no argumento de que a denúncia espontânea não afasta a multa de mora, já que a multa de mora não teria natureza punitiva.

Entretanto, tal entendimento não merece prevalecer e, portanto, a r. decisão recorrida, pautada apenas nesta razão, deve ser reformada.

É que o CTN não fez diferença entre multas de mora e multa de ofício, possuindo ambas natureza punitiva. A prevalecer o entendimento de que a denúncia espontânea só serve para afastar a multa de ofício torna letra morta o art. 138 do CTN, na medida em que este instituto só merece guarida se o contribuinte se antecipa e declara um tributo ainda não constituído, com seu recolhimento, antes do início da fiscalização.

Sabe-se que a multa de ofício só é aplicada após um procedimento de

fiscalização em que se realiza um lançamento de ofício. Logo, se multa de ofício só é aplicada em auto de infração e a denúncia espontânea só tem cabimento se o contribuinte age antes do início da própria fiscalização, entender que a denúncia espontânea somente afasta a multa de ofício é uma contradição insuperável. Ademais, já é entendimento consolidado no STJ, inclusive sob o rito dos repetitivos, ao qual este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deve respeitar,

de que a denúncia espontânea afasta, também, a multa de mora:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 (STJ. RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022SP .RELATOR MINISTRO LUIZ FUX, VOTAÇÃO UNÂNIME. DJE. 24/06/2010)

Em seu voto, o Relator Ministro Luiz Fux deixou consignado que as multas de mora são também multa punitivas: 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 (os grifos não constam do original)

Este Egrégio Conselho, destarte, também vem decidindo desta forma:

TRIBUTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.

O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora. Para tanto, nos termos do REsp nº 1.149.022 (STJ), de observância obrigatória pelo CARF conforme o art. 62, §2º, do Anexo II ao seu RICARF, é necessário que o tributo devido seja pago, com os respectivos

juros de mora, antes do início do procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros.

(CARF. 1ª Seção. Acórdão nº 1201002.230. Relatora Conselheira Ester Marques Lins de Sousa, Sessão de 11/06/2018)

No entanto, como já afirmado, não se fala em afastamento da multa de mora, ou melhor, não se fala nem mesmo de denúncia espontânea, nas situações em que o contribuinte já havia declarado seus débitos, constituindo o crédito tributário, mas recolheu a destempo.

(...)

A própria Procuradoria da Fazenda Nacional em razão do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, assinada pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, já se manifestou que não há mais interesse em apresentar qualquer tipo de recurso ou defesa em relação ao tema:

ATO DECLARATÓRIO Nº4, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011

"com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexiste diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional".

JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel. min. Humberto Martins.

Assim, como desde o início se afirmou, tanto a Recorrente quanto a autoridade julgadora, que se tratava de denúncia espontânea na qual a única divergência era saber se multa de mora também é dispensada do pagamento, tendo em vista ainda a

constatação de que este recolhimento se refere à débito de IOF que ainda não havia sido declarado, deve-se afastar a autuação.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e dou provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.