



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11831.005339/2002-14
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.490 – 3ª Turma
Sessão de 25 de fevereiro de 2016
Matéria DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente AMBEV BRASIL BEBIDAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/1997 a 30/09/1997

NORMAS GERAIS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTES DE QUALQUER DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

Nos termos de consolidada jurisprudência oriunda do Superior Tribunal de Justiça, configura a denúncia espontânea de que cuida o art. 138 do CTN, com consequente exclusão da multa de mora, o pagamento realizado antes da entrega de qualquer declaração que confesse o débito e permita sua imediata inscrição em dívida, como o é a DCTF, bem como de qualquer medida de ofício tendente a constituí-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator.

EDITADO EM: 21/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Demes Brito, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Valcir Gassen (Substituto convocado), Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente)

Relatório

Trata-se, originariamente, de lançamento de ofício decorrente de revisão eletrônica de DCTF entregue pela contribuinte. Como de praxe, sua falta de clareza demandou a realização de diligência quando da primeira inclusão em pauta, no já distante ano de 2010. Cumprida a diligência requerida, foram os autos postos a julgamento ainda sob a relatoria do dr. Marcos Tranchesi, que assim os relatou então:

Com os esclarecimentos prestados pela autoridade preparadora (fls. 109), pode-se finalmente compreender que o saldo do lançamento mantido na DRJ São Paulo I refere-se à multa de mora devida pelo recolhimento atrasado da obrigação principal – (PIS das competências jul/97, ago/97 e set/97).

As obrigações principais objeto da autuação venceram-se em 15 de agosto, 15 de setembro e 15 de outubro de 1997, respectivamente. Todas elas foram pagas pela recorrente, de uma só vez, em 27 de outubro de 1997 (fls. 28/30).

(...)

Os débitos foram confessados pela recorrente em duas “etapas”. Na DCTF transmitida em 28 de novembro de 1997 (fl. 117), declarou os seguintes valores:

(...)

Posteriormente, em 20 de outubro de 1998, transmitiu DCTF complementar (fls. 124) para declarar os seguintes valores:

(...)

A multa moratória foi calculada com base nos valores declarados na primeira DCTF apenas. É dizer, parece-me que, em relação aos valores declarados somente na DCTF complementar, aceitou-se que o pagamento tardio dos débitos – prévio a qualquer procedimento fiscalizatório – afastou a incidência da multa, por força do art. 138 do CTN.

É o relatório.

O relator votou pela improcedência do lançamento, nos seguintes termos:

Esclareça-se, de início, que a eficácia da denúncia espontânea sobre a multa chamada moratória, comumente recusada pelas autoridades fiscais, não foi controvertida pela DRJ nestes autos. Tanto assim que a multa não foi calculada sobre os débitos declarados na DCTF complementar.

A DRJ firmou controvérsia apenas em relação aos débitos declarados na DCTF original, presumivelmente orientada pela Súmula STJ nº 360, segundo a qual “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

Sucedee, entretanto, que o pagamento foi realizado pela recorrente em 27 de outubro de 1997, antes da entrega da própria DCTF original, ocorrida em 28 de novembro 1997.

Assim sendo, não faz sentido tratar diferentemente as DCTFs original e complementar: ambas são posteriores ao pagamento. Ao tempo do pagamento atrasado, nenhuma parcela do crédito estava já declarada pela recorrente; em 27 de outubro de 1997, precisaria o Fisco ainda constituir o débito pela via do lançamento de ofício para cobrá-lo, tarefa essa que restou dispensada pelo pagamento efetuado pela recorrente naquela data.

A ratio inequívoca da Súmula STJ nº 360 é premiar o contribuinte que, com o pagamento ainda que tardio, dispensou o Fisco de instaurar procedimento tendente a constituir o crédito tributário. E isso foi alcançado pelo pagamento de 27 de outubro de 1997, mesmo em relação à parcela do crédito fiscal que, 32 dias depois, foi confessada na DCTF original.

Não vejo, pois, razão para aplicar a Súmula STJ nº 360 nem mesmo em relação a essa parcela do crédito.

Dou provimento ao recurso, para cancelar integralmente a exigência fiscal.

Marcos Tranchesi Ortiz Relator

Essa posição, no entanto, restou vencida, tendo prevalecido a tese de que a denúncia espontânea não afasta a multa moratória dado o caráter não punitivo desta, exposta em voto da lavra do Conselheiro Robson Bayerl. Nele, afirmou-se:

Nada obstante o brilhante raciocínio exposto pelo voto condutor, peço vênia para dele dissentir; a começar pela premissa, nele presumida, que as autoridades administrativas teriam admitido a eficácia da denúncia espontânea ao não exigir a multa moratória cabível sobre os valores informados na DCTF Complementar, haja vista que a ausência de cobrança deste consectário, em relação a esta declaração, neste processo, não induz à sua inexigibilidade, ao passo que certamente será cobrado em outro procedimento administrativo específico.

Quanto ao cabimento, ou melhor, aplicação da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional, à denominada “multa moratória”, tenho que seu exame perpassa a definição da natureza jurídica de tal acréscimo pecuniário incidente sobre os recolhimentos tributários extemporâneos.

Desde há muito defendo que a multa moratória não ostenta a natureza de pena administrativa, a atrair a figura da denúncia espontânea, mesmo que o seu título a isto possa induzir.

Em minha opinião, seu caráter é meramente indenizatório, um ônus de natureza civil arcado pelo contribuinte imponente em face da lesão causada aos cofres públicos pela indisponibilidade dos recursos a ela pertencentes na data legalmente aprazada.

(...)

O recurso especial basicamente postula a aplicação da tese exposta no voto vencido, afirmando tratar-se de matéria já decidida pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos. Traz como paradigma o acórdão CSRF 03-04.630, que a acolheu, na íntegra.

Em contrarrazões, sustenta a representação da Fazenda Nacional a manutenção do julgado, mencionando também ser pacífica a jurisprudência do STJ, por se tratar, em seu entender, de recolhimento em atraso de débito **já declarado**.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso foi bem admitido, na medida em que a decisão apontada como paradigmática examinou precisamente a mesma situação e acolheu a tese esposada no recurso. Passo ao seu exame.

E é mister iniciá-lo pelo reconhecimento de que a tese abraçada na decisão recorrida já não mais encontra guarida na consolidada jurisprudência do STJ. De fato, segundo aquele Pretório, não é o caráter punitivo ou não da multa que faz com que seja ela excluída quando efetivamente verificada a denúncia espontânea, posição que tem sido reiteradamente reafirmada em inúmeros julgados oriundos daquele tribunal, como se mostrará em seguida.

Em verdade, desde há muito a discussão ali se deslocou para a efetiva ocorrência da denúncia espontânea na acepção do art. 138 do CTN, e a tal ponto se consolidou a jurisprudência que já está ela sumulada, tendo sido objeto, também, de decisões nos moldes do art. 543-C do CTN¹:

*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. (grifos meus)*

Destarte, o pleito expresso no recurso no sentido da aplicação do art. 62-A do Regimento Interno do CARF então vigente (hoje art. 62 da Portaria MF 343/2015) lhe seria inteiramente desfavorável. Mas não é esse o caso.

E isso porque a situação pacificada no STJ não é a que enfrentamos aqui. Deveras, conforme bem relatado pelo dr. Marcos Tranchesi, embora tratemos aqui, de fato, de tributo sujeito a lançamento por homologação, o recolhimento efetuado sem a multa se deu antes da entrega da DCTF.

Para situações como essa, inexistente decisão que estejamos obrigados a reproduzir consoante a disposição regimental. E é bem sabido que não se pode aplicar o art. 62-A a contrário senso, isto é, entendermo-nos obrigados a reconhecer a denúncia espontânea quando o recolhimento anteceda a declaração apenas porque a situação oposta a descaracteriza no dizer do STJ.

Há, porém, como bem indicado no recurso do contribuinte, posição consolidada no âmbito da Primeira Seção daquele tribunal que cuida de situação, em tese, ainda mais desfavorável ao contribuinte. Ela pode bem ser exemplificada pela que segue²:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138 e 161. IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO. TRIBUTO SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. EQUÍVOCO NA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DA COFINS E DO PASEP. RECOLHIMENTO DA DIFERENÇA APURADA ANTES DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. JURISPRUDÊNCIA SEDIMENTADA NA PRIMEIRA SEÇÃO.

1. 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 inexistente qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização antecedente (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; AgRg nos EREsp 805.702/PR, Primeira Seção, DJ 17.03.2008; REsp 968.675/RS, Segunda Turma, DJ 06.05.2008; e EDcl no AgRg no REsp 967.190/CE, Primeira Turma, DJ 08.05.2008).

2. In casu, contudo, o contribuinte, ao verificar a existência de recolhimento a menor (não conjugado de entrega de qualquer declaração ao Fisco), efetuou o pagamento da diferença apurada acrescida de juros legais, acompanhada de confissão do débito tributário, antes de qualquer procedimento da

Administração Tributária, o que, em conformidade com a jurisprudência sedimentada nesta Corte Superior, impõe a aplicação do benefício da denúncia espontânea, com a conseqüente possibilidade de exclusão da multa moratória.

3. Recurso especial provido.

Ou seja, mesmo que o recolhimento se dê após a entrega de uma primeira DCTF, ainda se pode conceber a denúncia espontânea desde que tal recolhimento se refira a diferença nela não declarada e que esse recolhimento anteceda a entrega da DCTF que vier a retificar a anterior.

Muito embora essa não seja a situação dos autos, parece impossível considerar que, no entender daquele Pretório, não se aplique a mesma conclusão quando o recolhimento antecede qualquer declaração do débito.

E também parece impossível a reversão desse entendimento no Tribunal Superior, fazendo ineficiente a continuidade de decisões administrativas que a violem, mesmo quando o relator (e este é o meu caso) dela divirja.

Com tais considerações, é o meu voto pelo provimento do recurso da contribuinte.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator