

S3-TE02

Fl. 111



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

Processo n° 13850.000096/2007-21
Recurso n° 1 Voluntário
Acórdão n° **3802-001.727 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 21 de março de 2013
Matéria PER/DCOMP - COFINS
Recorrente CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

PAGAMENTO EM ATRASO. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138, CTN). TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO PRÉVIA. POSSIBILIDADE.

A jurisprudência pacífica é no sentido de que o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo, a teor da Súmula nº 360 do STJ. Contudo, não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. AFASTAMENTO DA MULTA DE MORA. CABIMENTO.

Não havendo diferença entre o caráter sancionatório da multa de mora e de ofício, aplicável o afastamento da penalidade, uma vez configurada denúncia espontânea. Jurisprudência pacificada do STJ e Atos Declaratórios PGFN nº 04 e 08/2011.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Relatório

Trata o presente processo de Declaração de Compensação com o fito de compensar débito de Cofins apurado em junho de 2004 com crédito desta mesma contribuição oriundo do supostamente indevido recolhimento de multa de mora referente à Cofins devida em abril de 2004, em função da incidência do instituto da denúncia espontânea, na forma prevista pelo art. 138 do Código Tributário Nacional.

De acordo com o que dos autos consta, a contribuinte apurou Cofins a pagar em abril de 2004 no valor de R\$3.719.490,85 devendo efetuar o pagamento deste montante até 14/05/2004, o que, por sua vez, só veio a ocorrer em 24/05/2004, ou seja, dez dias após o vencimento do tributo.

Diante desta circunstância a empresa efetuou o recolhimento da Cofins devida com o acréscimo da multa de mora no montante de R\$98.194,55, verificando posteriormente a equivocada inclusão desta multa, posto ter procedido ao pagamento do tributo espontaneamente e anteriormente a qualquer procedimento fiscal, valendo-se portanto da denúncia espontânea para afastamento da penalidade.

Em razão deste entendimento, o sujeito passivo achou por bem atualizar o crédito gerado do pagamento indevido em tela e proceder à compensação do valor encontrado com o débito de Cofins devido em junho de 2004 através da PER/DCOMP nº 20367.52289.150704.1.3.04-8349, tendo cometido um erro no momento de seu preenchimento quanto ao valor do débito a ser compensado.

Assim, ao invés de apontar o montante de R\$100.384,29 para compensação, a contribuinte apontou apenas R\$10.384,29, o que procurou consertar posteriormente por meio da transmissão de PER/DCOMP retificadora (20367.52289.150704.1.3.04-8349), que não foi admitido pela autoridade fiscalizadora, com base no art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 432/04 e art. 59 da Instrução Normativa SRF nº 600/05.

Recorrendo da decisão que recusou a PER/DCOMP retificadora, a interessada teve seu pleito reconhecido apenas no que se referia à retificação da declaração, o que, entretanto, não ensejou a homologação da compensação declarada pelas razões expostas no Parecer Saort nº 13884.240/2007 sintetizadas na forma da ementa abaixo:

“EMENTA: Declaração de compensação de valor recolhido a título de multa de mora de mora de COFINS, sob código 6138, com débito de COFINS (2172) apurado em junho de 2004.

A denúncia espontânea, de que cuida o art. 138 do CTN, exclui a incidência da multa de natureza punitiva. Não afasta, no entanto, a exigência dos juros de mora e da denominada multa de mora, que têm caráter indenizatório.

Proposto de indeferimento do pleito, com base na inexistência de amparo legal para sua aceitação, e de não-homologação da compensação citada.”

Inconformada com o teor da decisão supra o sujeito passivo apresentou Manifestação de Inconformidade alegando em sua defesa que para haver a exclusão da penalidade da infração em face de denúncia espontânea, é preciso que: i) seja realizado o pagamento do tributo devido, caso a infração envolva o não recolhimento de um tributo; ii) incidam sobre o tributo pago em atraso juros de mora; e iii) não haja qualquer procedimento administrativo ou fiscalização a respeito dos fatos, sob pena do ato não ser considerado denúncia espontânea.

Ao analisar as razões aduzidas pela interessada a autoridade julgadora *a quo* entendeu pela inexistência do direito creditório requerido:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NOTA TÉCNICA COSIT 1/2012.

Não há denúncia espontânea quando não houve infração a denunciar.

A notícia da infração deve referir-se aos elementos que identificam a integridade do fato gerador, e não ao fato de o tributo estar vencido e não pago, pois, o vencimento não é elemento que integra o fato gerador. Não se denuncia a mora, mas sim o fato que dá origem à incidência do tributo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Discordando da motivação do *decisum* de primeira instância, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário no qual argumenta, em síntese, que a Súmula nº 360 do Superior Tribunal de Justiça e a Nota Técnica Cosit nº 1/12, não se aplicam ao caso em apreço pois o que houve foi a apuração do débito, o recolhimento da contribuição em atraso e, posteriormente, o envio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.

Além disso, pugna pela reprodução do entendimento consignado no REsp nº 1.149.022/SP, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil), por força do disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Por fim, afirma que havendo o pagamento do tributo com os “encargos da demora” o contribuinte pode se valer do exercício da denúncia espontânea para afastar a cobrança da multa de mora.

É o relatório.

Voto

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade e tempestivamente interposto, nos termos do Decreto nº 70.235/72, conheço do Recurso, passando à análise das razões nele expostas.

Cinge-se a controvérsia em definir se (i) o instituto da denúncia espontânea, como previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, é aplicável ou não na hipótese dos autos, e (ii) se, positiva a resposta ao primeiro item, é aplicável a multa de mora ao caso em tela.

A autoridade administrativa que proferiu despacho decisório, reconheceu a denúncia espontânea, porém afastou a possibilidade de se beneficiar o contribuinte quanto à multa de mora. Uma vez apresentada a manifestação de inconformidade, a DRJ, ao invés de se ater a esse aspecto, houve por bem simplesmente negar a denúncia espontânea ao caso como um todo.

Vejamos.

Dispõe a referida norma que *“a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.”*.

Contudo, para fins de averiguação da incidência da denúncia espontânea, é forçoso observar também a norma inserta no parágrafo único do art. 138, segundo a qual: *“não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”*.

Bem se vê que o instituto do qual se está tratando é causa de exclusão da responsabilidade decorrente de infração à legislação tributária que exige para sua configuração a recomposição dos prejuízos advindos da transgressão, por iniciativa do infrator e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Com o afastamento das sanções originadas do descumprimento da legislação tributária busca-se a minimização dos prejuízos oriundos da impossibilidade de que todas as situações irregulares sejam notadas pela fiscalização tributária, por meio do estímulo ao adimplemento espontâneo dos débitos ignorados pelo Fisco.

Quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o entendimento doutrinário e jurisprudencial de maior expressividade é no sentido de que não se configura a denúncia espontânea quando o sujeito passivo, tendo realizado previamente a declaração do débito, procede ao recolhimento do tributo em atraso. Este posicionamento já foi, aliás, sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, na forma da Súmula nº 360, assim redigida:

“O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.”

Isto se dá, pois, no caso específico dos tributos sujeitos a esta modalidade de lançamento, a declaração do contribuinte é meio de confissão de dívida e constituição do crédito tributário, sendo suficiente para torná-lo líquido, certo e exigível.

Note-se que o texto sumular afirma que a denúncia espontânea não estará configurada quando o tributo estiver previamente declarado pelo contribuinte, uma vez que assim o sendo, o crédito tributário já se achará constituído no momento do pagamento.

Justamente por isso, não ocorrida a declaração do tributo antes do pagamento em atraso, ainda que se trate de tributo lançado por homologação, resta configurado o instituto da denúncia espontânea.

Resumindo: se o débito não for pago dentro do prazo legal e for confessado pelo contribuinte, por exemplo, por meio da transmissão da DCTF e, depois disso, for recolhido integralmente apenas com o acréscimo dos juros de mora, não se aplicará o disposto no art. 138, do CTN. Já se o débito for recolhido integralmente com a adição dos juros de mora antes da entrega da

DCTF e, somente após o pagamento, a declaração for enviada, verifica-se, sim, a incidência da denúncia espontânea.

Outra não é a orientação adotada pelo STJ, como se infere da leitura dos excertos adiante colacionados a título exemplificativo do que se verifica na jurisprudência predominante do Tribunal. Senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTROVÉRSIA ACERCA DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECISÃO AGRAVADA EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE, INCLUSIVE SUMULADA, DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL.

1. A Primeira Seção desta Corte, ao julgar o REsp 962.379/ES (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 28.10.2008), de acordo com o regime de que trata o art. 543-C do CPC, assentou o entendimento de que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF - 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. **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.** Conforme proclamou, ainda, a Segunda Turma, ao julgar os EDcl no REsp 363.259/SC (Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 25.8.2008), "a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF – refere-se sempre a débitos já vencidos".

2. Nos presentes autos, o Tribunal de origem deixou consignado que, "na hipótese dos tributos lançados por homologação não há se falar na não incidência da multa moratória", tendo sido citado, inclusive, um precedente desta Corte Superior, no sentido de que, "nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe com atraso tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea e, por conseguinte, não se exclui a multa moratória". No entanto, a Turma Regional nada mencionou sobre o momento da entrega das declarações – DCTFs –, se antes ou depois dos pagamentos extemporâneos. Logo, caberia à União demonstrar se houve prévia declaração dos débitos, os quais se referem a tributos sujeitos a lançamento por homologação, ônus do qual não se desincumbiu. 3. Agravo regimental desprovido.

(STJ, Primeira Turma, AgREsp 1010903, Relatora Ministra Denise Arruda, Julgamento 19/11/2009, Publicação 09/12/2009)

*PROCESSUAL CIVIL. CONTROVÉRSIA SOBRE A DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE ESTÁ ASSENTADO EM MATÉRIA DE FATO. INADMISSIBILIDADE DA PRETENSÃO RECURSAL (SÚMULA 7/STJ). **1. Consoante já proclamou a Primeira Turma deste Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp 798.263/PR (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 13.2.2006, p. 717), "não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento***

por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo". Confirmam-se, no mesmo sentido, os seguintes julgados: AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 5.9.2005, p. 214; AgRg no REsp 868.680/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 27.11.2006, p. 267; AgRg no AgRg no Ag 721.771/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 1º.8.2006, p. 374.

2. Segundo consta do acórdão recorrido, não há nada nos autos a indicar que os tributos recolhidos com atraso tenham sido previamente declarados através de DCTF. Para se chegar a entendimento diverso daquele adotado pela Turma Regional, este Superior Tribunal de Justiça teria necessariamente de reexaminar o conjunto fático-probatório dos autos, o que lhe é vedado pela via eleita, consoante enuncia a Súmula 7/STJ. 3. Agravo regimental desprovido.

(STJ, Primeira Turma, AgRg no AgRg 777419, Relatora Ministra Denise Arruda, Julgamento 27/03/2007, Publicação 30/04/2007)

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. TPOSSIBILIDADE 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."

(STJ, Primeira Turma, AgRg no Ag 600847, Relator Ministro Luiz Fux, Publicação 05/09/2005)

Por sua vez, a própria autoridade julgadora originária pondera não ter havido declaração (fl. 121):

Veja que no caso não houve qualquer infração tributária. Mas sim, simplesmente atraso no pagamento de tributo devidamente apurado, porém vencido e ainda não declarado simplesmente por não ter findado o prazo para a entrega da declaração.

O raciocínio desenvolvido pela instância *a quo* acerca da finalidade da denúncia espontânea em seguida ("não se denuncia a mora, mas sim o fato que dá origem à incidência do tributo"), em que pese ser louvável, afasta-se do objeto da lide que lhe fora levado a conhecimento.

Assim, diante da documentação posta nos autos ora examinados a Recorrente promoveu o pagamento da exação em atraso, mas antes da entrega da DCTF, adicionado dos juros moratórios correlatos, assistindo-lhe razão ao pugnar pela aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, restando caracterizada a denúncia espontânea.

Resta, portanto, discutir se a multa moratória deve ou não ser afastada no caso de denúncia espontânea, única questão levada a julgamento pela DRJ, e que por ela não foi julgada – já que aquele órgão julgador preferiu analisar se era cabível ou não aplicar o art. 138 do CTN ao caso.

E, diante da jurisprudência reiterada do STJ, inclusive em sede de recurso repetitivo, e Atos Normativos PGFN nº 04/2011 e 08/2011, entendo estar correto o sujeito passivo, merecendo acolhida seu Recurso Voluntário. Aplicação do art. 62-A do RICARF.

Conclusão

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi