



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.000948/2007-53
Recurso Voluntário
Resolução nº 1002-000.152 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2020
Assunto DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente BOM PEIXE IND E COM LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para que informe a data do pagamento e a data em da retificação da DCTF, de modo a tornar possível o enquadramento ou não do caso ao instituto da denúncia espontânea.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva (Presidente), Marcelo Jose Luz de Macedo e Thiago Dayan da Luz Barros. Ausente justificadamente o conselheiro Rafael Zedral.

Relatório

Por retratar os fatos de maneira sintética e objetiva, reproduz-se em um primeiro momento o relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto ("DRJ/RPO") constante às fls. 66 do *e-processo*, veja-se:

Em decorrência de auditoria interna de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), contra a contribuinte acima qualificada lançou-se multa moratória, no total de R\$ 2.843,43, que incidiu sobre recolhimentos extemporâneos de Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) relativa a retenção de pagamentos de pessoa jurídica a pessoa jurídica, código de receita 5987 e retenção de contribuições relativas a pagamento de pessoa jurídica a pessoa jurídica, código de receita 5952, relativos aos períodos de apuração de:

a) fevereiro de 2004-01 (5987), com vencimento em 11/02/2004, que incidiu sobre o principal de R\$ 233,67, multa lançada de R\$ 46,73;

Fl. 2 da Resolução n.º 1002-000.152 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13888.000948/2007-53

b) maio de 2004-01 (5952), com vencimento em 05/05/2004, que incidiu sobre o principal de R\$ 1.175,30, multa calculada de R\$ 235,06;

c) junho de 2004-01 (5952), com vencimento em 09/06/2004, que incidiu sobre o principal de R\$ 1.966,69, multa calculada de R\$ 393,33;

d) junho de 2004-02 (5952), com vencimento em 16/06/2004, que incidiu sobre o principal de R\$ 104,67, multa calculada de R\$ 14,50 que após dedução de recolhimento de R\$ 1,04, situou-se em R\$ 13,46;

e) junho de 2004-03 (5952), com vencimento em 23/06/2004, que incidiu sobre o principal de R\$ 3.317,96, multa calculada de R\$ 663,59;

f) julho de 2004-01 (5952), com vencimento em 07/07/2004, que incidiu sobre o principal de R\$ 1.117,26, multa calculada de R\$ 223,45;

g) julho de 2004-16 (5987), com vencimento em 06/08/2004, que incidiu sobre o principal de R\$ 293,22, multa calculada de R\$ 45,47;

h) julho de 2004-16 (5952), com vencimento em 06/08/2004, que incidiu sobre o principal de R\$ 314,76, multa calculada de R\$ 48,81;

i) agosto de 2004-16 (5987), com vencimento em 10/09/2004, que incidiu sobre o principal de R\$ 93,62, multa lançada de R\$ 11,73, ressalvando-se o pagamento de juro efetuado a maior, pelo valor de R\$ 2,11, quando o calculado fora de R\$ 0,93, remanescendo R\$ 1,18;

j) outubro de 2004-01 (5987), com vencimento em 22/10/2004, que incidiu sobre o principal de R\$ 3.091,97, multa calculada de R\$ 618,39 que após o aproveitamento de R\$ 218,39 de outros pagamentos, reduziu-se para R\$ 400,00;

l) outubro de 2004-16 (5987), com vencimento em 12/11/2004, que incidiu sobre o principal de R\$ 800,11, multa calculada de R\$ 137,29;

m) dezembro de 2004-16 (5952), com vencimento em 07/01/2005, que incidiu sobre o principal de R\$ 3.122,59, multa lançada de R\$ 624,51.

Descrição dos fatos, bem assim da base legal que sustentou a imposição tributária acham-se registrados no auto de infração respectivo (fls. 20/37).

Regularmente cientificada, a autuada ingressou com a impugnação de fls. 01/17, declarada tempestiva conforme termo de fl. 61 e instruída com cópia do contrato social, em que alega seu direito aos benefícios do instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN) em face de que os recolhimentos foram efetuados voluntariamente. Escorou-se em jurisprudência administrativa e jurisdicional.

Por fim, requereu cancelamento do auto de infração ou alternativamente fosse a imposição tributária mitigada no percentual máximo permitido, nos moldes do acórdão nº 14-13.865 - 5ª Turma da DRJ/RPO, prolatado no julgamento do processo 13888.001561/2003-91, que anexou por cópia (fls. 40/46).

Trata-se de analisar a imposição tributária que resultou do procedimento de auditoria das informações declaradas em DCTF relativas a períodos do ano-calendário de 2004, consubstanciada no cotejo entre os valores informados pela contribuinte a título de obrigações tributárias e os créditos vinculados às rubricas de pagamento, parcelamento, compensação ou

Fl. 3 da Resolução n.º 1002-000.152 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13888.000948/2007-53

suspensão de exigibilidade, exigindo-se as diferenças entre o que fora declarado e o recolhido, bem assim acréscimos (juros e/ou multa, de mora) nas situações em que o recolhimento deu-se a depois do prazo de vencimento.

No caso presente o lançamento refere-se à imposição de multa moratória pelo recolhimento a destempo.

Não há controvérsia no que diz respeito ao fato de o tributo ter sido recolhido extemporaneamente, que a contribuinte expressamente reconhece devido.

O contribuinte, inclusive, reconheceu a incidência de juros de mora, haja vista terem sido recolhidos, com a ressalva de que, relativamente ao período de agosto de 2004 foi pago inclusive um valor a maior a título de juros de mora, veja-se como consta da planilha elaborada pela própria Receita Federal às fls. 26 do *e-processo*:

ANEXO Ila - DEMONSTRATIVO DE PAGAMENTOS EFETUADOS APÓS O VENCIMENTO							VALORES EM REAIS	
DECLARAÇÃO: TERCEIRO TRIMESTRE DE 2004								
COD. REC.	PA	VENCIMENTO	Nº DO DÉBITO	VL. DO DÉBITO INFOR.	PAGAMENTO-PRINC. VINCULADO/ALOCAD.			
5987	16-08/2004	10/09/2004	278660034	1.077,77	1.077,77			
DESCRIÇÃO DO PGTO. ANALISADO		NÚMERO DO PGTO.	DATA	VL. PRINC	VL. MULTA	VL. JUROS	VALOR PAGO A MAIOR	
							MULTA	JUROS
PAGO / RECOLHIDO		4716344938	20/10/2004	93,62	0,00	2,11		
VL. CONSOL. DO PRINC. AMORTIZADO				93,62	11,73	0,93		
VALOR UTILIZADO		4716344938	20/10/2004	93,62	0,00	0,93		
SALDO PARCIAL	VALOR PAGO A MENOR				11,73	0,00		
OUTROS PAGAMENTOS UTILIZADOS					0,00	0,00	0,00	1,18
SALDO FINAL	VALOR A PAGAR				11,73	0,00		
VALOR PAGO A MAIOR							0,00	1,18
ACRÉSCIMOS LEGAIS DEVIDOS					11,73	0,93		
ACRÉSCIMOS LEGAIS RECOLHIDOS					0,00	0,93		
ACRÉSCIMOS LEGAIS TOTAIS A PAGAR				***	11,73	***		0,00

Dessa forma, cinge-se a discussão a questão unicamente de direito, a saber, o afastamento da multa de mora em face da denúncia espontânea versada no artigo 138 do Código Tributário Nacional (“CTN”).

Em sessão de 25/11/2008, a DRJ/RPO julgou improcedente a Impugnação do contribuinte para manter o lançamento da multa de mora, conforme ementa abaixo transcrita:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE. O instituto da denúncia espontânea não exclui a multa de mora estipulada na legislação tributária, porquanto o seu pagamento é expressamente previsto para os casos em que o recolhimento do tributo ocorre espontaneamente após o vencimento da obrigação, sendo irrelevante à questão a distinção doutrinária entre caráter indenizatório ou punitivo da sua exigência.

Lançamento Procedente

Fl. 4 da Resolução n.º 1002-000.152 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13888.000948/2007-53

Irresignado, o contribuinte apresentou o presente Recurso Voluntário no qual requer o reconhecimento da denúncia espontânea para que seja excluída a multa de mora e os juros incidentes sobre a mesma.

É de se destacar que o contribuinte informa no Recurso Voluntário ter realizado o depósito do montante devido, o qual tem a função tão somente de evitar a cobrança dos juros moratórios, finda a demanda, tendo em vista que a suspensão da exigibilidade já ocorre devido ao curso normal do presente processo administrativo.

Ao final, caso saia o contribuinte vencedor, é imprescindível a imediata devolução do montante depositado, o qual não pode ser sequer objeto de procedimento de compensação de ofício por parte da Administração Tributária.

É o relatório.

Voto

Embora seja tempestivo e atenda aos demais requisitos de admissibilidade, entendo que o presente Recurso Voluntário não se encontra em condições de julgamento.

O cerne da questão aqui discutida diz respeito à possibilidade de reconhecimento dos efeitos da denúncia espontânea, estabelecida pelo artigo 138 do CTN, a pagamento feito anterior a retificação da DCTF, corrigindo o crédito tributário constituído em processo de lançamento por homologação.

A respeito do assunto, vejamos o que estabelece o mencionado artigo 138 do CTN:

Art. 138. 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.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Analiticamente, constata-se que o parágrafo único estabelece uma condição de impossibilidade absoluta para a denúncia espontânea: o início de qualquer procedimento

Fl. 5 da Resolução n.º 1002-000.152 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13888.000948/2007-53

administrativo ou medida de fiscalização, relacionados à infração. Essa premissa se encontra fora de discussão, no presente caso, por não haver qualquer questionamento sobre isso.

Desse modo, passando ao *caput*, verifica-se que o dispositivo exige: **(A) a denúncia espontânea da infração acompanhada, se for o caso, do (B) pagamento do tributo devido e dos juros de mora.**

Há, claramente, uma dupla exigência, devendo o contribuinte realizar ato próprio para constituir juridicamente em linguagem competente, perante a fiscalização, o crédito tributário no montante correto, acompanhado do seu pagamento integral.

Não basta, portanto, que haja apenas o pagamento, ou apenas denúncia da infração por meio da retificação da DCTF, é preciso que ambos estejam presentes antes que se inicie qualquer procedimento fiscalizatório da infração, para que se verifiquem os efeitos do artigo 138 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, segundo o qual *o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

A divergência no caso remete à interpretação da expressão *regularmente declarados*. Se valendo do acórdão prolatado no processo nº 10855.003068/2005-66, o qual foi objeto de transcrição no acórdão *a quo*, a DRJ/RPO exige que o tributo a ser confessado não tenha sido informado em qualquer documento fiscal ou contábil.

Veja-se o que diz a DRJ/RPO (fls. 68 do *e-processo*):

Fl. 6 da Resolução n.º 1002-000.152 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13888.000948/2007-53

Com efeito, não há falar na aplicação da excludente no caso em que o fato gerador do tributo encontra-se regularmente consignado nos livros comerciais e fiscais da contribuinte, ou então, quando a hipótese de incidência do tributo esteja retratada em documentos fiscais ou de compra e venda no caso de se tratar de microempresas e empresas de pequeno porte dispensadas de escrituração, independentemente dessas ocorrências serem ou não trazidas ao conhecimento do Fisco mediante as declarações de cunho obrigatório (DCTF, DIRPJ, SIMPLES, etc).

Significa dizer, pois, que ainda inexistentes as declarações, o simples fato da operação econômica praticada pela contribuinte constar em sua escrituração ou em documentos por ela emitidos, **suficientes, portanto, para caracterizar o fato gerador do tributo, já se encontra nascida a obrigação tributária**, embora pendente de corporificação em forma de crédito público que se deu, na hipótese, com o voluntário pagamento, daí aflorando, inclusive, o primeiro ato tendente ao lançamento por homologação a que alude o artigo 150 do CTN. (grifamos)

O que a DRJ/RPO acabou fazendo foi criando nova hipótese de “lançamento tributário”.

Isso porque para que reste caracterizada a denúncia espontânea, o tributo ainda não tenha sido constituído, o que, na hipótese, verifica-se por meio da DCTF, mas para a DRJ/RPO, o simples fato de o valor devido constar da escrituração ou de qualquer outro documento do contribuinte, seria suficiente para falar em constituição, e, portanto, em lançamento tributário, o que, nesse sentido, afastaria a denúncia espontânea.

Referida compreensão não poderia soar mais absurda. O “regularmente declarado” está associado à constituição da obrigação tributária, quer dizer, ao lançamento do tributo, o que se verifica, no caso, pela transmissão da DCTF, oportunidade na qual será possível concluir pela existência do tributo para o Fisco.

Para mais, cumpre ressaltar que o presente caso envolve hipótese de cobrança de multa de mora, a qual também deve ser excluída.

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

Fl. 7 da Resolução n.º 1002-000.152 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13888.000948/2007-53

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, retificada (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,

Também convém destacar que este Conselho já tem decisões no mesmo sentido, senão vejamos:

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. (Acórdão nº 1201002.230. Relatora Conselheira Ester Marques Lins de Sousa. Sessão de 11/06/2018)

Diante do até então aduzido, conclui-se ser plenamente (A) possível a aplicação do instituto da denúncia espontânea na hipótese de o contribuinte realizar o pagamento do tributo a destempo, mas antes da retificação da sua DCTF para fazer constar tais valores; e (B) a sua aplicação pressupõe a exclusão tanto da multa de ofício como da multa de mora.

Fl. 8 da Resolução n.º 1002-000.152 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13888.000948/2007-53

Nada obstante, em que pese o até então aduzido, cumpre ressaltar que não consta dos autos documentação suficiente para se concluir que o contribuinte realizou o pagamento antes ou até mesmo em conjunto com a retificação da sua DCTF, razão pela qual a Unidade de Origem deve proceder a análise necessária. Constatando-se o pagamento prévio ou em paralelo, cumpre reconhecer a denúncia espontânea para que seja excluída a multa de mora.

Assim, entendo que existe a necessidade de baixar o processo em diligência para que a Unidade de Origem informe a data do pagamento e a data em da retificação da DCTF, de modo a tornar possível o enquadramento ou não do caso ao instituto da denúncia espontânea.

Por todo o exposto, voto por converter o julgamento em diligência, nos termos do voto acima transcrito.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo