



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15469.000455/2007-80
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.386 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 10 de setembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIMEELI - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE METAIS E LIGAS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO ANTES DA SUA CONFISSÃO EM DCTF. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA.

O recolhimento do tributo anteriormente à sua confissão em DCTF retificadora configura denúncia espontânea para fins de exclusão da multa de mora. Aplicação de entendimento do STJ em julgamento de recursos repetitivos, conforme determina o art. 62, §2º, do RICARF

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 201 e ss) interposto pela Contribuinte contra o acórdão 1102-00.384 da 2ª Turma da 1ª Câmara, de 27/01/2011, que restou assim ementado e decidido:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A denúncia espontânea consagrada no art. 138 do Código Tributário Nacional não se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação já declarado ao fisco e pagos a destempo. Multa de mora devida.

JUROS DE MORA. CÁLCULO. TAXA SELIC.

São calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) os juros de mora incidentes sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não pagos dentro dos prazos previstos na legislação específica, consoante o disposto no § 3º do artigo 61 da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário.

A ora Recorrente alega em seu Recurso Especial a existência de divergência de interpretação entre o acórdão Recorrido e os acórdãos paradigmas no que se referem a dois tópicos:

- 1) Exigência de multa de mora e juros incidentes sobre o recolhimento espontâneo de valores devidos a título de Contribuição Social sobre o Lucro após o vencimento;
- 2) Cálculo dos juros moratórios com base na aplicação da taxa Selic.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial

O despacho de admissibilidade, de fls. 297 e ss, fora dado seguimento PARCIAL ao item 1 acima, dado o dissenso jurisprudencial nos seguintes termos:

- 1) Exigência de multa de mora e juros incidentes sobre o recolhimento espontâneo de valores devidos a título de Contribuição Social sobre o Lucro após o vencimento;

O foco do recurso está em demonstrar que o pagamento extemporâneo de valores declarados em DCTF elide a incidência da multa moratória. No caso em exame, a contribuinte informou os débitos em DCTF e recolheu os valores a destempo. Agora, pugna pela aplicação do benefício da denúncia espontânea, o que, por consequência, afastaria a multa de mora.

A recorrente indicou três acórdãos como paradigmas. Assim serão analisados apenas os dois primeiros, conforme determina o § 7º, do art. 67 do Regimento Interno do Carf, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. São eles os Acórdãos 105-16.561, 195-0.047.

Para demonstrar divergência, colaciona, em seu recurso, as ementas e os seguintes trechos do voto condutor desses paradigmas:

Acórdão nº 105-16.561

RESTITUIÇÃO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PAGAMENTO DE TRIBUTO DECLARADO EM DCTF DEPOIS DO VENCIMENTO DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - DESCABIMENTO DA MULTA DE MORA - Segundo o art. 138 do Código Tributário Nacional, a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora devidos, exclui a responsabilidade pela infração, inclusive a penalidade decorrente do pagamento em atraso, denominada "multa de mora". Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE TRIBUTO PREVIAMENTE DECLARADO EM DCTF - IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO INSTITUTO, QUANDO EFETUADA, COM O PAGAMENTO DO TRIBUTO E DOS JUROS DE MORA, ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL OU DO PROCEDIMENTO DE AUDITORIA INTERNA DAS DCTF – Não desnaturaliza o instituto da denúncia espontânea o fato de o débito denunciado ter sido previamente comunicado ao Fisco através de DCTF, e de o seu pagamento, em atraso, acompanhado dos juros devidos, ter sido efetuado em data posterior ao da entrega dessa declaração, quando efetuada a denúncia e recolhidos o tributo e os juros de mora antes do início de qualquer procedimento de fiscalização ou iniciado o procedimento de auditoria interna das DCTF correspondentes.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, com relação aos quais o lançamento, como ato jurídico constitutivo do crédito tributário, só se consuma depois de homologada, tácita ou expressamente, pelo Fisco, a atividade do contribuinte de apurar o tributo devido, tem-se que, juridicamente, a apuração realizada pelo contribuinte e a entrega da DCTF correspondente, nenhuma valia tem, porquanto insuscetíveis de constituir o crédito tributário, o que se dá apenas com a homologação fazendária, expressa, com a revisão da DCTF, ou tácita, com o decurso do quinquênio legal.

Recurso provido.

Voto

"Penso que o fato de o débito ter sido comunicado ao Fisco através de DCTF, e de o seu pagamento, em atraso, acompanhado dos juros devidos, ter sido efetuado em data posterior ao da entrega dessa declaração, não é óbice à aplicação do instituto da denúncia espontânea, já que efetuada a denúncia e recolhidos o tributo e os juros de mora antes do início de qualquer procedimento de fiscalização e, principalmente, antes de iniciado o procedimento de auditoria interna das DCTF correspondentes.

Julgo necessário ter em mira que a questão se refere a tributo sujeito a lançamento por homologação, com relação aos quais o lançamento, como ato jurídico constitutivo do crédito tributário, só se consuma depois de homologada, tácita ou expressamente, a atividade do contribuinte de apurar o tributo devido. Juridicamente, a apuração realizada pelo contribuinte, a entrega da DCTF correspondente, nenhuma valia tem, porquanto insuscetível de constituir o crédito tributário, o que se dá apenas com a homologação

fazendária, expressa, com a revisão da DCTF, ou tácita, com o decurso do quinquênio legal.

Por isso é que, apesar de o pagamento a destempo do tributo, acompanhado dos juros de mora devidos, ter sido efetuado depois de declarado o débito em DCTF, não impede se aplique o instituto da denúncia espontânea, porquanto efetuado esse pagamento antes de homologada pelo Fisco a apuração realizada pelo contribuinte; antes, portanto, de consumado o lançamento e constituído o crédito tributário." (destaques da recorrente)

Acórdão n.º 195-0.147

Assunto: CSLL - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 03/2003, 04/2003, 07/2003

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE TRIBUTO PREVIAMENTE DECLARADO EM DCTF - IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO INSTITUTO, QUANDO EFETUADA; COM O PAGAMENTO DO TRIBUTO E DOS JUROS DE MORA/ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL OU DO PROCEDIMENTO DE AUDITORIA INTERNA DAS DCTF'- Não desnatura o instituto da denúncia espontânea o fato de o débito denunciado ter sido previamente comunicado ao Fisco através de DCTF, e de o seu pagamento, em atraso, acompanhado dos juros devidos, ter sido efetuado em data, posterior ao da entrega dessa declaração, quando efetuada a denúncia e recolhidos o tributo e os juros de mora antes do início de qualquer procedimento de fiscalização ou iniciado o procedimento de auditoria interna das DCTF correspondentes.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, com relação aos quais o lançamento, como ato jurídico constitutivo do crédito tributário, só se consuma depois de homologada, tácita ou expressamente, pelo Fisco, a atividade do contribuinte de apurar o tributo devido, tem-se que, juridicamente, a apuração realizada pelo contribuinte e a entrega da DCTF correspondente, nenhuma valia tem, porquanto insuscetíveis de constituir o crédito tributário, o que se dá apenas com a homologação fazendária, expressa, com a revisão da DCTF, ou tácita, com o decurso do quinquênio legal.

Voto

"Frise-se inicialmente, que os pretensos valores da CSLL objeto da pretendida denúncia espontânea, foram declarados em DCTF retificadora enviada à RFB em 10.10.06, tendo os mesmo sido recolhidos aos cofres públicos em 13.10.06. O respectivo auto de infração foi cientificado ao contribuinte apenas em março de 2007.

Entendo que não desnatura o instituto da denúncia espontânea o fato de o débito denunciado ter sido previamente comunicado ao Fisco através de DCTF, e de o seu pagamento em atraso, acompanhado dos juros devidos, ter sido efetuado em data posterior ao da entrega dessa declaração, quando efetuada a denúncia e recolhidos o tributo e os juros de mora antes do início de qualquer procedimento de fiscalização ou iniciado o procedimento de auditoria interna das DCTF correspondentes.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, com relação aos quais o lançamento, como ato jurídico constitutivo do crédito tributário, só se consuma depois de homologada/tácita ou expressamente, pelo Fisco, a atividade do contribuinte de apurar o tributo devido, tem-se que, juridicamente, a apuração realizada pelo contribuinte e a entrega da DCTF correspondente, nenhuma valia tem, porquanto insuscetíveis de constituir o crédito "tributário, o que se dá apenas com a homologação fazendária, expressa, com a revisão da DCTF, ou tácita, com o decurso do quinquênio legal.

(...)

No caso tratado no acórdão recorrido, conforme já dito, a contribuinte informou os débitos em DCTF e recolheu os valores a destempo, sem multa de mora. Por sua vez, a decisão foi no sentido de que *a denúncia espontânea consagrada no art. 138 do Código Tributário Nacional não se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação já declarado ao fisco e pagos a destempo, razão pela qual seria devida a multa de mora.*

Por outro lado, nos casos dos acórdãos paradigmas, decidiu-se que o instituto da denúncia espontânea não é descaracterizado quando o débito denunciado é previamente comunicado ao Fisco através de DCTF, pago em atraso, em data posterior ao da entrega dessa declaração, **acompanhado apenas dos juros de mora antes do início de qualquer procedimento de fiscalização** ou iniciado o procedimento de auditoria interna das DCTF correspondentes.

São duas interpretações divergentes a respeito do art. 138 do CTN, sobre o cabimento da multa de mora em situação no qual o pagamento do tributo ocorreu em data posterior à entrega da DCTF.

Entendo, portanto, que restou demonstrada a divergência, razão pela qual deve ser dado seguimento à matéria.

2) Cálculo dos juros moratórios com base na aplicação da taxa Selic.

Apesar dos argumentos trazidos em defesa de sua tese, a recorrente não demonstrou divergência de entendimento em relação a outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF.

(...)

Quanto a essa matéria verifica-se, no recurso do sujeito passivo, que não foi demonstrada nenhuma divergência e nem indicado acórdão paradigma, o que contraria o art. 67, §§ 6º e 9º do atual RICARF. Esclareça-se que esta formalidade já era prevista no Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

IV – Conclusão

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial interposto, para a matéria do item "1" - **Exigência de multa de mora e juros incidentes sobre o recolhimento espontâneo de valores devidos a título de Contribuição Social sobre o Lucro após o vencimento.**

Relativamente à matéria do item "2" - **Cálculo dos juros moratórios com base na aplicação da taxa Selic**, este despacho é definitivo, conforme § 2º, inciso II, do art. 71, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 152, de 2016, não mais cabendo a interposição de recurso na esfera administrativa.

Contrarrazões da PGFN

Devidamente cientificada, a PGFN apresentou suas contrarrazões, às fls. 304 e ss, que traz, de forma sintética, seguintes alegações:

- O benefício estatuído no art. 138 do CTN não produz o efeito pretendido pelo contribuinte, jamais excluindo a incidência da multa moratória;

- A denúncia espontânea não dispensa o contribuinte do pagamento da multa de mora em função de atraso no recolhimento do tributo. A interpretação esposada pelo contribuinte e pelos acórdãos apresentados como paradigmas da divergência está equivocada, pois parte de uma análise que desconsidera o contexto em que está inserido o art. 138 do CTN.

- A razão do art. 138 do CTN é a exclusão da responsabilidade pela prática da infração tributária e não o pagamento da mora;

- A multa moratória é devida em razão do descumprimento de obrigação tributária principal, enquanto a multa de ofício constitui uma sanção às infrações formais, que são aquelas que decorrem do não cumprimento de obrigações tributárias acessórias ou dos deveres instrumentais;

- Assim, cabível a multa de mora sempre que o tributo é recolhido fora do prazo devido, não se caracterizando propriamente por ser uma sanção/punição ao contribuinte que se encontra em atraso, mas sim, por ser uma forma de retomar o equilíbrio do erário, que se encontrava

O contribuinte foi cientificado por edital às fls. 323, do despacho de admissibilidade, porém não apresentou agravo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

Recurso Especial da PGFN

Conhecimento

Quanto ao conhecimento não há nenhuma ressalva por parte da PGFN.

Entendo que os paradigmas apresentados e admitidos demonstram a divergência. Assim, adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

As contrarrazões da PGFN dizem respeito tão-somente ao mérito.

Mérito

A matéria devolvida discute dissídio jurisprudencial no que tange à aplicação do art. 138 do CTN, por entender que o acórdão recorrido afrontou precedentes ao manter o

lançamento de multa de mora de valores recolhidos a título de estimativas de CSLL, a destempo, já declarados em DCTF.

O lançamento é de multa de mora no recolhimento após o vencimento de antecipações de CSLL do ano calendário de 2004, bem como o lançamento de diferença de recolhimentos dos juros SELIC, com fulcro no art. 43 da Lei n.º 9.430, de 1996, e art. 90 da Lei n.º 10.426, de 2002; multa – artigos 43 e 61, §§ I e 2., da Lei n.º 9.430, de 1996, e art. 90 e seu parágrafo único da Lei n.º 10.426, de 2002.

O contribuinte recolheu valores de estimativas de CSLL fora do prazo legal, sem o pagamento da multa de mora, nos termos do art. 138 do CTN, e procedeu na retificação das DCTFs respectivas.

A decisão recorrida entendeu que o instituto da denúncia espontânea não é aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação já declarado e pago extemporaneamente, sendo a multa de mora devida.

E os acórdãos paradigmas, por sua vez, admitem a sua aplicação, ainda que declarado em DCTF anteriormente, desde que ates do início do procedimento fiscal ou do procedimento de auditoria interna das DCTFs.

Entendo que este assunto já se mostra consolidado, principalmente após o julgamento do Recurso repetitivo do STJ, nos termos do art. 543-C, do CPC, em que se firmou o entendimento de que deve ser reconhecida a denúncia espontânea e cancelar-se a multa de mora nos casos de pagamento de tributos sujeitos a lançamento por homologação, com retificação posterior da declaração.

Segue ementa do Recurso Especial n. 1.149.022:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022 SP (2009/01341424)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE: BANCO PECÚNIA S/A

ADVOGADO: SERGIO FARINA FILHO E OUTRO(S)

RECORRIDO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

PROCURADOR: PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL.

EMENTA 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.**

2. Deveras, **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 parcelamento, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ)

(Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, 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. Conseqüentemente, 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 impontualidade do contribuinte.

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

É exatamente o caso dos autos. O contribuinte efetuou, de forma espontânea recolhimentos de estimativas de CSLL do ano-calendário de 2004, conforme consta dos extratos que embasaram o lançamento, sem os valores de multa de mora, e procedeu na retificação posterior.

Nesses termos, entendo que deve ser aplicado o entendimento fixado pelo STJ na decisão acima transcrita, para fins de reconhecer a denúncia espontânea e afastar a exigência da multa de mora.

Que a questão dos juros cobrados no AIIM foi apenas em decorrência da imputação da multa de mora. O pagamento feito pelo contribuinte foi feito pelo valor do principal e dos juros de mora devidos. O auto de infração cobrou também os juros em razão da imputação. Uma vez afastada a multa de mora, os valores pagos pelo contribuintes estarão corretos, desaparecendo, por consequência, os juros cobrados.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do RECURSO ESPECIAL do contribuinte, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto