



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

Processo nº 16327.000283/2008-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.670 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2014
Matéria CPMF
Recorrente BANCO NOSSA CAIXA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 28/12/2005, 04/01/2006, 11/01/2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. DESCABIMENTO.

A ausência de retificação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF não pode ser obstáculo ao reconhecimento do benefício da denúncia espontânea, quando o contribuinte, antes de qualquer procedimento fiscal, constata a insuficiência de recolhimento e providencia a quitação da respectiva diferença.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Júlio César Alves Ramos – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Jean Cleuter Simões Mendonça, Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, Angela Sartori e Cláudio Monroe Massetti.

Relatório

Versa este processo sobre lançamento de CPMF relativo a recolhimentos efetuados com insuficiência de multa moratória, cuja apuração obedeceu ao sistema de imputação proporcional.

O contribuinte impugnou a autuação sustentando a ilegalidade da exigência da multa moratória quando ocorrente o instituto da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, bem como, a ausência de previsão legal para forma especial de sua realização.

A DRJ Campinas/SP, a partir de leitura do REsp 1.149.022/SP, com fulcro no AD PGFN nº 08/2011, concluiu que, para fruição da denúncia espontânea, é necessária a prática de dois atos distintos: a notícia da infração (DCTF) e o pagamento respectivo; como no caso dos autos não foi atendida a primeira exigência, manteve o lançamento.

O recurso voluntário repetiu os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, impondo-se seu conhecimento.

Na linha do que foi consignado pela decisão sob vergasta, o deslinde da questão perpassa o exame dos elementos e informações constantes do processo à luz do alcance do quanto decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.149.022/SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, conforme disposições do art. 543-C do Código de Processo Civil.

Neste passo, reproduzo o inteiro teor da ementa do REsp 1.149.022/SP:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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.

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 parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.” (destaques no original)

Por outro lado, porém não menos importante, rememoro o teor da súmula nº 360, do mesmo tribunal superior, consoante o qual “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

Fixadas as balizas jurisprudenciais, passo ao exame do caso albergado nestes autos.

O recorrente efetuou recolhimentos extemporâneos de valores devidos a título de CPMF sem o acréscimo da multa de mora, indicando em todos os três DARF's um valor simbólico de R\$ 1,00 (fls. 03/05).

A partir do exame destes documentos de arrecadação a DEINF/SP efetuou a imputação proporcional de seu valor total (fl. 06), considerando neste procedimento o acréscimo da multa moratória no percentual máximo de 20% (vinte por cento).

Na autuação a fiscalização considerou como valor tributável exatamente os valores informados pelo contribuinte nos aludidos DARF's, como tributo devido, sendo que a diferença entre este valor tributável e aquele apurado na sobredita imputação proporcional, como recolhido, originou o lançamento questionado.

A DRJ Campinas/SP, já acolhendo a jurisprudência do STJ adrede referenciada, admitiu a possibilidade da denúncia espontânea em casos onde o contribuinte, antes de qualquer procedimento administrativo, retifica a declaração para acrescentar valores anteriormente não declarados e, concomitantemente, efetua o seu recolhimento, cabendo a dispensa da multa moratória; entretanto, avaliou que o caso vertente não se enquadraria nesta situação.

Segundo a decisão *a quo*, da leitura do REsp 1.149.022/SP dois seriam os requisitos necessários à fruição do beneplácito legal, a saber: o recolhimento do tributo ainda não declarado e a retificação para sua informação à RFB, sendo que nestes autos, o contribuinte efetuou recolhimento de valor não indicado em DCTF, mas não procedeu à sua retificação.

Vejamos, então quais são as hipóteses possíveis de ausência de recolhimento ou pagamento a destempo e declaração e suas respectivas consequências:

1ª. O contribuinte não declara ou recolhe o tributo antes de qualquer procedimento fiscal – é o caso clássico do lançamento de ofício, onde o tributo será exigido com acréscimo da multa de ofício mediante lavratura de auto de infração;

2ª. O contribuinte declara o tributo mas não paga ou paga com atraso – nos termos da súmula nº 360 do STJ, o tributo já está constituído, razão porque não haveria incidência da multa de ofício (75%) e tampouco necessidade de lançamento, mas também não haveria a figura da denúncia espontânea, com dispensa da multa de mora, que deveria incidir normalmente nos termos da Lei nº 9.430/96;

3ª. O contribuinte apura insuficiência de recolhimento, retifica a declaração para acrescer este valor e simultaneamente efetua o recolhimento – esta é a hipótese que o REsp 1.149.022/SP toma como denúncia espontânea;

4ª. O contribuinte apura insuficiência de recolhimento, paga a diferença, mas não retifica a DCTF para informar tal diferença – é o caso dos autos, onde se indaga qual a solução mais adequada?

Cotejando as três hipóteses acima relatadas, tenho que a aplicação da primeira consequência é impensável, pois não se pode comparar o contribuinte que recolhe e não declara com aquele que não declara e não paga, mesmo porque, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que previa o cabimento da multa de ofício (75%) para caso de recolhimento em

atraso sem a multa de mora, foi modificado pela Lei nº 11.488/2007, oportunidade em que foi revogada tal disposição.

A equiparação da quarta hipótese à segunda, por sua vez, cria uma situação no mínimo inusitada, pois iguala aquele que apenas declara o tributo (e não paga), isto é, que cumpre mera obrigação acessória, ainda que esta declaração tenha o caráter de confissão de dívida, com o contribuinte que recolhe o tributo devido, cumprindo obrigação principal, mas não declara, o que equivaleria a sobrepor a forma (o acessório) à essência (o principal), não me parecendo, também, a melhor solução.

Se assim fosse, teríamos de admitir que aquele que paga pontualmente seus tributos, tal como apurados em sua escrita fiscal, mas que não apresenta a DCTF, deva ser alvo de lançamento para “constituir” o crédito tributário respectivo com aplicação da multa de ofício (75%).

Por fim resta a terceira hipótese, que, a meu ver, é a que melhor se adequa à situação examinada, pois a única diferença que se verifica entre ambas é a ausência da retificação da declaração.

Reforça este entendimento, o fato de o lançamento somente ter se realizado a partir da verificação da ausência da multa de mora nos recolhimentos efetivados, o que foi possibilitado pelo simples exame dos DARFs constantes dos sistemas informatizados, ou seja, a ausência de acréscimo deste valor em DCTF não prejudicou o conhecimento dos fatos por parte da RFB.

Acredito, também, que a providência mais consentânea com o quadro descortinado seria, à época em que constatada esta situação, a orientação ao contribuinte da necessidade da prestação da informação na declaração competente, ao invés da exigência mediante da lavratura de auto de infração.

Mesmo porque, raciocinando a contrário senso, a simples falta de alocação de pagamentos nos sistemas informatizados da RFB, por ausência de informações em DCTF, como argumentou a decisão recorrida, de modo algum permite a conclusão que tais valores são indevidos e estão disponíveis para repetição em espécie ou compensação, porquanto o indébito deve ser demonstrado e provado a partir dos elementos disponíveis na contabilidade comercial e fiscal do contribuinte e não apenas por informações componentes das bases de dados da Administração Tributária.

Por assim vislumbrar a questão, infiro que assiste razão ao recorrente, configurando o seu procedimento hipótese de denúncia espontânea, segundo o art. 138 do CTN, não devendo incidir a multa de mora aos recolhimentos extemporâneos de valores não anteriormente declarados em DCTF, ainda que posteriormente não tenha sido objeto de retificação.

Esta turma julgadora inclusive fixou entendimento que a retificação da DCTF não é condição *sien qua non* para proceder à restituição de recolhimento comprovadamente indevido, donde se deduz que, da mesma forma, a correção de tal declaração (DCTF) seja prescindível à caracterização da denúncia espontânea, quando o contribuinte recolhe tributo não declarado antes de qualquer procedimento administrativo tendente a exigi-lo, devendo ser oportunamente orientado o contribuinte a apresentar a declaração retificadora.

Demais disso, como bem pontuado pelo recorrente, não há na legislação previsão de forma própria para concretização do instituto da denúncia espontânea, de maneira que a necessidade de retificação da DCTF seria dedutível apenas pelo conhecimento da sistemática adotada pela RFB para controle dos valores devidos/arrecadados, não, porém, de imposição legal ou normativa.

Com estas considerações, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Robson José Bayerl