



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000625/2007-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.017 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 04 de agosto de 2020
Recorrente BANCO BNP PARIBAS BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

PAGAMENTO EFETUADO EM ATRASO. INCIDÊNCIA DE MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA

O recolhimento do tributo anteriormente à sua confissão em DCTF retificadora deixa de configurar denúncia espontânea para fins de exclusão da multa de mora, não se aplicando ao caso concreto o entendimento firmado pelo STJ no REsp Nº 1.149.022/SP, 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, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner e Caio Cesar Nader Quintella. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Mendes de Moura, Livia de Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A. (fls. 219 e seguintes) em face do Acórdão nº 1801-00.552

(fls. 207 e seguintes), de 24/05/2011, por meio do qual a 1ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento do CARF negou provimento ao recurso voluntário.

O processo trata de auto de infração lavrado contra o contribuinte (fls. 123 e seguintes) em razão de o pagamento de CSLL relativo ao período de apuração de agosto de 2002 ter sido realizado em atraso, em maio de 2003, sem contemplar o valor da multa de mora. Assim, tal multa foi lançada, no valor original de R\$ 29.471,40.

O contribuinte apresentou defesa administrativa (fls. 109 e seguintes) contra o lançamento, mas a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em São Paulo I (SP) considerou-a improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário lançado (fls. 141 e seguintes).

Contra a decisão da DRJ, o contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 162 e seguintes) ao qual foi negado provimento, nos termos do Acórdão nº 1801-00.552 (ora recorrido).

A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/09/2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.

A denúncia espontânea que exclui a responsabilidade do agente pelas infrações tributárias praticadas não alcança as multas moratórias, decorrentes do atraso no pagamento dos tributos, mas somente as multas aplicadas de ofício pela autoridade responsável pelo lançamento tributário, devido à natureza jurídica de cada uma.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula n. 02 CARF)

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou recurso especial (fls. 219 e seguintes) com o intuito de demonstrar a existência de divergência jurisprudencial, entre o acórdão recorrido e uma série de acórdãos paradigmas (nº 9202-002.151, nº 1401-000.776, nº 3802-000.906, nº 9202-001.938 e nº 3301-001.272), a respeito do afastamento da multa de mora pela denúncia espontânea.

Segundo o recorrente, o acórdão questionado decidiu no sentido de que o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, não teria o condão de afastar a cobrança da multa de mora, mesmo em situações como a dos presentes autos, em que o tributo foi integralmente pago, acompanhado dos respectivos juros de mora, antes da confissão da dívida ao Fisco e antes do início de qualquer procedimento de fiscalização. Já as decisões paradigmas, diante de hipóteses fáticas semelhantes à dos presentes autos, teriam concluído que deve ser aplicado à lide o entendimento exposto pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp nº 1.149.022/SP, sob o rito do recurso repetitivo, no sentido de que não prevalece a cobrança da multa de mora por atraso no pagamento quando a denúncia espontânea é acompanhada (ou precedida) do respectivo pagamento.

O contribuinte defende a necessidade de reforma do acórdão recorrido com base nos seguintes argumentos:

- O acórdão recorrido, por não reconhecer que o contribuinte, ao ratificar sua DCTF, já havia recolhido integralmente o valor complementar devido a título de CSLL, afastou-se totalmente do entendimento predominante no CARF e ignorou os efeitos produzidos pela decisão do Egrégio STJ nos autos do REsp nº 1.149.022;

- O acórdão recorrido também contraria o Ato Declaratório PGFN nº 08/2011, que, com fundamento justamente no REsp nº 1.149.022, deu solução definitiva aos casos de denúncia espontânea em que o contribuinte, constatando ter recolhido tributo a menor, procede ao recolhimento dos valores devidos antes da instauração de qualquer procedimento fiscalizatório;

- No caso dos autos, o recorrente (i) recolheu a CSLL relativa ao terceiro trimestre de 2002 em 30/05/2003, devidamente atualizada pelos encargos da SELIC, (ii) apresentou DCTF retificadora em 09/09/2004, na qual fez constar o valor complementar devido e já pago a título da indigitada CSLL e (iii) notificou formalmente o Fisco desse fato, para os fins do art. 138 do CTN, em 29/04/2005, antes do início de qualquer procedimento fiscal tendente a identificar o nascimento do correspondente fato gerador. Trata-se, portanto, da hipótese considerada no REsp nº 1.149.022;

- A taxa SELIC, como representante das taxas de juros remuneratórios pagos pelo títulos públicos federais, visa não só a atualização do capital mas também sua remuneração durante o período em que o tributo deixou de ser recolhido. Ou seja, a aplicação da taxa SELIC elimina toda e qualquer perda para o Fisco em razão do pagamento intempestivo do valor envolvido. A referida taxa tem, pois, dupla finalidade: preservar o poder aquisitivo da moeda diante das eventuais variações inflacionárias e remunerar o capital envolvido, compensando adequadamente o Fisco pelo tempo em que o valor devido permaneceu em poder do contribuinte;

- O CTN, no que tange às penalidades, não distingue, por espécie, as multas, mas reconhece nelas o seu caráter sempre penalizatório. Assim, seja qual for a terminologia usada, multa moratória ou multa de ofício, elas sempre têm por essência a finalidade punitiva do contribuinte e não o caráter indenizatório do Fisco.

O recurso especial do contribuinte foi objeto de despacho de admissibilidade (fls. 286 e seguintes), que lhe deu seguimento para apreciação da matéria “afastamento da multa de mora pela denúncia espontânea” após comparar o acórdão recorrido com os dois primeiros paradigmas indicados pelo recorrente (as demais decisões mencionadas pelo recorrente foram desprezadas, em conformidade com o § 5º do art. 67 do RICARF vigente em março de 2015.) .

Após ser intimada a respeito do Acórdão nº 1801-00.552, do recurso especial do contribuinte e do despacho que lhe deu seguimento, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 291 e seguintes) pugnando pelo desprovemento do apelo do sujeito passivo. Para tanto, apresentou apenas precedente do CARF (Acórdão nº 9202-002.640) que teria declarado que *“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, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco”*.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O conhecimento do recurso especial interposto pelo contribuinte, ao qual foi dado seguimento pelo despacho de fls. 286 e seguintes, não foi questionado pela Fazenda Nacional.

Como se sabe, o conhecimento de matéria objeto de recurso especial depende do preenchimento dos requisitos exigidos pelo art. 67 do Anexo II do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016);

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

No caso dos autos, o despacho de admissibilidade que examinou o recurso do sujeito passivo deu-lhe seguimento em relação à única matéria questionada, relativa ao afastamento da multa de mora pela denúncia espontânea, ante a divergência de interpretação constatada entre o recorrido e os dois primeiros paradigmas indicados (Acórdãos nº 9202-002.151 e nº 1401-000.776).

A Fazenda Nacional em sede de contrarrazões não atacou o conhecimento do recurso especial.

Por ter apreciado a questão de acordo com os requisitos regimentais, entendo que não merece reparo o despacho de admissibilidade, de sorte que ratifico seus termos para conhecer da matéria *sub judice*.

2. Mérito

Quanto ao mérito, cabe-nos, neste voto, analisar a possibilidade de afastamento da multa de mora quando do pagamento de tributo em atraso acrescido somente dos juros.

No caso dos autos, o contribuinte defende que, apesar de ter feito somente em maio de 2003 o recolhimento da CSLL referente ao terceiro trimestre de 2002, o fez pelo valor devidamente atualizado pelos encargos Selic. Posteriormente ao recolhimento extemporâneo e antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, a respectiva DCTF teria sido devidamente retificada, em 09/09/2004.

Assim, argumenta o contribuinte que seu caso se enquadra na hipótese considerada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.149.022, que seguiu o rito dos recursos repetitivos. O entendimento exarado por aquela Corte Superior deveria, então, ser aplicado ao caso *sub judice*, no sentido de que a situação descrita caracteriza a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN e que, assim sendo, deve ser afastada a cobrança da multa de mora.

A Fazenda Nacional, em sede de contrarrazões, apontou julgado da 2ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9202-002.640) que concluiu pela necessidade da aplicação do disposto no acórdão de julgamento do REsp nº 1.149.022 pelo STJ, mas na parte que dispõe que “*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, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco*”.

Pois bem. O REsp nº 1.149.022/SP, a que ambas as partes se referem, foi julgado pelo STJ sob o rito dos recursos representativos de controvérsia repetitiva, previsto no art. 543-C da Lei nº 5.869/1973, Código de Processo Civil então vigente. O julgamento foi relatado pelo eminente Ministro Luiz Fux em sessão ocorrida em 09/06/2010 e o acórdão da decisão foi publicada em 24/06/2010 com a seguinte ementa:

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). (grifei)

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. (grifou-se)

De sua vez, entendo que não assiste razão ao contribuinte quando afirma que seu caso concreto se amolda à hipótese descrita no item 1, pois sequer houve pagamento integral do valor devido, sendo, de fato, a questão abarcada pelo item 2 do respectivo acórdão do STJ.

Concluo, assim, que deve ser aplicado ao caso o entendimento cristalizado pelo STJ na referida decisão (nos itens 1 e 7, frise-se), conforme determinação contida no § 2º do art. 62 do Anexo II do RICARF/2015:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Nessa hipótese, entendeu o STJ que não resta configurada a denúncia espontânea.

Questão análoga foi recentemente decidida por esta CSRF no acórdão n. 9101-004.460, de 10 de outubro de 2019, de relatoria da Conselheira Cristiane Silva Costa, bem como em processo de minha relatoria (acórdão 9101- -004.589, de 04 de dezembro de 2019).

Assim, em linha com a decisão do STJ e com o que foi decidido naquelas oportunidades por esta Câmara Superior, conclui-se que não resta caracterizada a denúncia espontânea e a consequente exclusão da multa moratória, visto se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação declarado pelo contribuinte em DCTF e recolhido fora do prazo de vencimento.

Desse modo, voto por conhecer do recurso especial do contribuinte e, no mérito, negar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, na sessão de julgamento, acompanhei a Conselheira Relatora pelas conclusões.

O caso trata da aplicação do artigo 138 do CTN, que dispõe:

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.

Trata-se de auto de infração (fls. 125-127) lavrado em razão de “**PAGAMENTO DE TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO APÓS O VENCIMENTO, COM FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS (Multa de Mora e/ou Juros de Mora parcial ou total), conforme Anexo IV-“DEMONSTRATIVO DE MULTA E/OU JUROS A PAGAR - NÃO PAGOS OU PAGOS A MENOR”**. O quadro de fl. 125 retrata que, em 09/09/2004, foi apresentada DCTF retificadora referente à CSLL devida no 3º trimestre de 2002:

3 - Dados da(s) DCTF - Ano Calendário - 2002

Trimestre	Data de entrega	Número	Tipo	Trimestre	Data de entrega	Número	Tipo
Terceiro	09/09/2004	0000100200441906899	Retif.				

Orig. - original

Compl. - complementar

Retif. - retificadora

A fl. 127 consta que, em 30/05/2003, houve o recolhimento da CSLL vencida em 30/09/2002, sem o acréscimo de multa de mora:

ANEXO IIB - DEMONSTRATIVO DE PAGAMENTOS EFETUADOS APÓS O VENCIMENTO ***						
DECLARAÇÃO : TERCEIRO TRIMESTRE DE 2002			NÚMERO DO DÉBITO: 226982030		VALORES EM REAIS	
COD. REC.	VENCIMENTO DA 1ª QUOTA OU QUOTA ÚNICA	DÉBITO TOTAL INFORMADO	VALOR TOTAL	QUOTAS QUANTIDADE DE QUOTAS	VALOR DA QUOTA	
2489	30/09/2002	589.427,00	589.427,00		589.427,00	
DESCRIÇÃO DO PAGAMENTO ANALISADO		NÚMERO DO PGTO.	DATA	VL. PRINC.	VL. MULTA	VL. JUROS
PAGO/RECOLHIDO		1417861761	30/05/2003	147.357,00	0,00	19.716,36
VL. CONSOL. DO PRINC. AMORTIZADO				147.357,00	29.471,40	19.716,36
VALOR UTILIZADO		1417861761	30/05/2003	147.357,00	0,00	19.716,36
SALDO PARCIAL					29.471,40	0,00
VALOR PAGO A MENOR						
VALOR PAGO A MAIOR						
OUTROS PAGAMENTOS UTILIZADOS						
SALDO FINAL					29.471,40	0,00
VALOR A PAGAR						
VALOR PAGO A MAIOR						
ACRÉSCIMOS LEGAIS DEVIDOS					29.471,40	19.716,36
ACRÉSCIMOS LEGAIS RECOLHIDOS					0,00	19.716,36
ACRÉSCIMOS LEGAIS TOTAIS A PAGAR					29.471,40	0,00

Apresentada defesa, a DRJ negou provimento à impugnação, tendo baseado a decisão no entendimento de que o artigo 138 do CTN, por si só, não teria o condão de exonerar a multa de mora. Neste sentido, a decisão entendeu que “(...) não se pode afirmar, como faz o autuado, que o artigo 138 do CTN, ao estabelecer 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...” (grifos nossos) esteja se referindo à penalidade tributária pecuniária moratória, no presente caso, à multa de mora. (...)” (...) “A denúncia espontânea exclui a responsabilidade do contribuinte pelas infrações passíveis de multas de ofício, ou seja, aquelas infrações cuja punibilidade não tenha sido extinta antes do início do procedimento fiscal, pelo Pagamento espontâneo do tributo, dos juros e da multa de mora pelo contribuinte. . (...)” (fl. 151).

Apresentado recurso voluntário, a então 1ª a Turma Especial, por meio do acórdão 1801-00.552, ora recorrido, basicamente seguiu a mesma linha da DRJ, concluindo que o artigo 138 do CTN apenas excluiria multas aplicadas de ofício, e não a multa moratória. Transcrevo trechos do voto condutor que ilustram tal afirmação:

(...)

O ordenamento jurídico é harmônico e o artigo 138 regula, implicitamente, as multas punitivas por excelência, no caso, aplicadas pela autoridade fiscal (aplicada ex officio). No caso de constatada infração tributária pela autoridade lançadora, se o contribuinte já houver recolhido o tributo devido acompanhado dos acréscimos moratórios, não poderá ser penalizado, por pior que tenha sido a infração praticada, nem mesmo para sentir a dura mão do Estado.

(...)

A multa de mora, como visto, é o instrumento criado pela lei ordinária para inibir o descumprimento de prazo para pagamento de tributos/contribuições.

A multa moratória só tem cabimento nos procedimentos espontâneos e, por mais essa razão, não está contemplada na redação do artigo 138, nem na mens legis, quando a norma foi editada. Quando é constatada a infração de falta de pagamento (ou outra) pela autoridade competente, a multa cabível, repita-se, é a de lançamento de ofício.

(...)

Observe que a linha adotada pela DRJ e pelo acórdão recorrido -- de que a multa moratória não teria natureza punitiva e não estaria alcançada pelo artigo 138 do CTN -- está superada. O próprio STJ há muito vem decidindo que o artigo 138 do CTN se aplica tanto para multas de ofício quanto para a multa de mora. Veja-se neste sentido trecho da ementa dos Embargos de Divergência em Recurso Especial 511.340-MG, julgado em 8/02/2006 (e que foi um dos precedentes para o enunciado da Súmula STJ 360):

(...)

5. Obedecida essa *ratio essendi* do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no art. 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

(...)

10. Inegável, assim, que engendrada a denúncia espontânea nesses termos, revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição. Memorável a lição de Ataliba no sentido de que: “O art. 138 do C.T.N. é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação. Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do C.T.N. extingue a punibilidade de infrações (chamadas penais, administrativas ou tributárias).” (Leandro Paulsen, Direito Tributário, p. 979, 6ª Ed. cit. Geraldo Ataliba in Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal, em revista de Direito Tributário n. 66, Ed. Malheiros, p. 29).

11. Embargos de Divergência acolhidos.

Não obstante a linha teórica adotada pelo acórdão recorrido mereça reforma, no caso, tal reforma não tem o condão de alterar a conclusão (pelo não provimento do apelo do sujeito passivo), eis que, no caso, aquele valor de tributo que se diz objeto de denúncia espontânea já constava como declarado pelo sujeito passivo. É dizer, o atraso ocorreu no início e não houve a retificação concomitante; a declaração já havia sido entregue no valor maior e o recolhimento ocorreu em atraso, sem a multa moratória.

Assim, o fato de ter sido apresentada DCTF retificadora em 2004 não altera a conclusão de que, no caso, o pagamento efetuado em 30/05/2003 não foi espontâneo, eis que o valor de tal DARF já tinha sido confessado pelo sujeito passivo.

Compreendo que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp 1.149.022/SP -- decisão esta tomada sob o rito do art. 543-C do antigo CPC e, portanto, de observância

obrigatória por parte dos Conselheiros do CARF nos termos do §2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo – RICARF (Portaria MF 343/2015) – manifestou o entendimento de que a denúncia espontânea não resta caracterizada nos casos de tributos declarados pelo contribuinte e recolhidos a destempo. Reproduzo a ementa do julgado:

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). (grifei)

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.

Observe, por oportuno, que esta 1ª Turma da CSRF tem julgados no sentido de que, para que se possa afastar a exigência da multa de mora por aplicação do artigo 138 do CTN,

é necessário, para além de o recolhimento ter ocorrido antes do início de qualquer procedimento fiscal, que aquele valor de tributo que se diz recolhido espontaneamente não esteja anteriormente confessado em DCTF. As seguintes ementas ilustram essa posição:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

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.

(acórdão 9101-003.949, de 6 de dezembro de 2018)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

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.

(acórdão 9101-004.160, de 7 de maio de 2019)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2004 DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INEXIGIBILIDADE. RECURSO REPETITIVO DO STJ. A denúncia espontânea, caracterizada na hipótese de recolhimento do tributo anteriormente à sua confissão em DCTF retificadora, exclui a cobrança de multa de mora. Aplicação de entendimento do STJ em julgamento de recursos repetitivos, conforme determina o art. 62, §2º, do Anexo II do RICARF.

(Acórdão 9101-004.272, de 10 de julho de 2019)

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.

(acórdão 9101-004.386, de 10 de setembro de 2019)

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano