



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.000787/2001-56
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.338 – 1ª Turma
Sessão de 05 de maio de 2016
Matéria MULTA DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO DE MULTA DE MORA - ESPONTANEIDADE
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNICARD BANCO MULTIPLO S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1996

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

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.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, negado provimento por maioria de votos, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego (Relatora), André Mendes Moura e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado).

(documento assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Relatora

Processo nº 16327.000787/2001-56
Acórdão n.º **9101-002.338**

CSRF-T1
Fl. 904

(documento assinado digitalmente)

HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAÚJO - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO (Suplente Convocado), ANDRE MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, NATHALIA CORREIA POMPEU, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial (fls. 492 e ss do volume 2 digitalizado / e-fls. 682/702), contra o acórdão de nº 105-16-326 (fls. 475 e ss do volume 2 digitalizado - e-fls. 665/679) que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso, para afastar a multa de mora. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA

A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do CTN, o qual não estabelece distinção entre multa punitiva e multa de mora sendo, portanto, inaplicável esta última.

Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido.

O Recurso interposto tem por fundamento decisão não unânime proferida em contrariedade à lei, com violação específica ao art. 44, I e § 1º, II, da Lei nº 9.430, de 1996 (redação à época dos fatos), e tem fulcro nos arts. 5º, I e § 1º e 7º, § 1º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais e 32, I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, ambos aprovados pela Portaria MF nº 55, de 1998:

"Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I - de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;"

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional tece os seguintes argumentos:

- a) o entendimento esposado pela Câmara, qual seja, o de dispensar o contribuinte do pagamento da multa de ofício lançada em função do não recolhimento, pelo contribuinte, da multa de mora decorrente do pagamento em atraso do tributo, ainda que espontaneamente e antes de qualquer ato da fiscalização no intuito de cobrar-lhe, atribuindo-lhe o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN, fere o disposto no art. 44, I, e seu parágrafo 1º, inciso II, da Lei 9.430/1996;
- b) que o art. 44 da Lei 9.430/1996, por ser posterior ao CTN, regula inteiramente a matéria tratada no art. 138 desse diploma, já que este último trata de normas gerais, enquanto o primeiro tratou de norma específica de um ente federativo, que é a União;
- c) O art. 138 do CTN não deixa de ser uma "norma geral", em sentido amplo, que pode ser aplicável por qualquer ente político sem que represente um óbice à sua competência legislativa. Porém, não há nada que impeça o ente

político, com base no mesmo art. 138 do CTN, condicionar a exclusão da responsabilidade por infrações ao pagamento de multa de mora.

d) caso o disposto na Lei 9.430/1996 não fosse aplicável no lugar do art. 138 do CTN, a norma padeceria de inconstitucionalidade, matéria que não pode ser objeto de julgamento por tribunal administrativo;

e) a denúncia espontânea não dispensa o contribuinte do pagamento da multa de mora em função do atraso no recolhimento do tributo, devendo o art. 138 do CTN ser interpretado em conjunto com os artigos constantes da Seção IV, que trata da Responsabilidade por Infrações;

f) a responsabilidade de que trata o artigo 138 não se refere ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória de fazer, mas se trata da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo, referidos nos artigos 136 e 137 do CTN.

Ao final, pugnou pela reforma do acórdão recorrido.

Pelo Despacho Pres 105 - 193/2007, o Recurso Especial interposto foi admitido (fls. 519/520 do volume 2 digitalizado / e-fls. 709/710).

Cientificada, a contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 535 e ss do volume 3 digitalizado / e-fls. 734/741) na qual alega a contribuinte, sucintamente:

a) preliminarmente, ausência dos pressupostos para interposição de recurso especial, visto que, na hipótese de violação à lei, essa não se configuraria, pois o dispositivo citado pela recorrente havia sido alterado antes da interposição do recurso especial, favorecendo os argumentos da decisão de segunda instância nesse combatidos;

b) o argumento defendido pela Fazenda Nacional não teria fundamento, seja pela alteração da redação da Lei nº 9.430/1996, seja pela situação distinta da tratada no acórdão recorrido, não havendo, pois, incompatibilidade com o art. 138 do CTN; e

c) há jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) entendendo ser inexigível multa quando há denúncia espontânea.

O contribuinte também interpôs Embargos de Declaração (e-fls. 742/748) em face do acórdão recorrido, os quais não foram acolhidos, conforme despacho de fls. 552 e ss do volume 3 digitalizado).

A interessada, cientificada do despacho que não acolheu os Embargos de Declaração, manejou Recurso Especial em face da parte do acórdão recorrido que lhe foi desfavorável (fls. 565 e ss do volume 3 digitalizado), alegando que a decisão da Câmara *a quo* divergiria de outras decisões do órgão, em relação à compensação de ofício e ao princípio da verdade material.

Contudo, pelo Despacho 15/2011 (fls. 595 e ss do volume 3 digitalizado) ao Recurso Especial da contribuinte foi negado seguimento, por não terem restado caracterizadas as divergências suscitadas, em face da falta de identidade fática das situações.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora

O recurso da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

De acordo com a "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" dos Autos de Infração às fls. 242 e ss do volume 1 digitalizado, o contribuinte entrou com um processo administrativo nº 10880.009615/98-92, em apenso, pleiteando aplicação do instituto da denúncia espontânea porque efetuou, no dia 30/04/1998, pagamento de 2 (dois) DARFs referentes a IRPJ, no valor de R\$ 2.837.071,79 e CSLL, no valor de R\$ 1.863.061,49, que diriam respeito ao recolhimento de juros de mora calculados sobre o IRPJ e a CSLL que foram postergados do ano-calendário de 1996 para o de 1997, quando da apresentação da declaração de rendimentos. Tais recolhimentos foram feitos sem o pagamento da multa de mora.

Ainda, de acordo com o relato da autoridade fiscal, o contribuinte teria observado que não foram adicionadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido do ano-calendário de 1996, a provisão para créditos de liquidação duvidosa, a provisão de despesas trabalhistas e a provisão de despesas para desvalorização de títulos, **que foram oferecidas à tributação somente na declaração de rendimentos do ano-calendário de 1997**, ou seja, houve a postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 1996 para o de 1997. Para o acerto de contas, o contribuinte efetuou o pagamento dos juros de mora, nos valores citados no item anterior, relativos ao período da postergação, pleiteando, ainda, o instituto da denúncia espontânea para justificar o não pagamento da multa de mora.

Não houve a retificação da declaração de rendimentos do ano-calendário de 1996. Consta do processo apenso despacho de fl. 12 por meio do qual é informado que o contribuinte não apresentou declaração retificadora por se encontrar sob fiscalização.

A auditoria fiscal procedeu, então, a um novo cálculo do IRPJ e da CSLL postergados do ano-calendário 1996 para o de 1997, calculados sobre as provisões não dedutíveis (tanto em relação à provisão para desvalorização de títulos como para indenização trabalhista), acrescidas da provisão para a contribuição social "*sub judice*" (isonomia na alíquota), bem como com novo valor de adicional de IRPJ, que teria sido calculado erroneamente pela contribuinte, procedendo à imputação de pagamentos, o que levou a um saldo de IRPJ e de CSLL devidos (considerando-se a alíquota da CSLL exigida das demais pessoas jurídicas, em vista de a contribuinte deter liminar nesse sentido) e sobre os valores devidos fez incidir juros e multa de ofício de 75%.

Ou seja, ao fazer a imputação dos pagamentos realizados em 1997 para os valores devidos em 1996, **considerando a multa de mora** inclusive, a Fiscalização concluiu que havia diferenças de IR e CSLL a pagar. E efetuou os lançamentos de principal, acrescidos de multa e juros.

Em julgamento proferido em 1ª Instância administrativa, pela DRJ em São Paulo/SP, parcela do crédito tributário foi cancelada, correspondente à desoneração da CSLL e

ao ajuste da multa moratória a 0,33% ao dia, quando o lançamento original adotou o estipulado na Lei nº 8.981/95, art. 84, (10% no mês, 20% no mês seguinte e limite de 30%).

No julgamento do Recurso Voluntário, a Câmara *a quo* deu-lhe parcial provimento, apenas para reconhecer o benefício da denúncia espontânea e exonerar a multa de ofício exigida em razão do não recolhimento da multa de mora. No voto proferido, o relator assim se manifestou:

Nesse entendimento, trilhamos pelo caminho já firmado neste Colegiado, que na maioria das Câmaras vem entendendo ser afastável o pagamento da multa moratória quando do pagamento espontâneo da obrigação tributária, mesmo a destempo, mas antes de qualquer ação da administração tributária que represente qualquer forma, desde que escrita, de compelir o contribuinte ao recolhimento, com conseqüente quebra de sua espontaneidade. [...]

Contra tal decisão a PFN apresentou seu Recurso Especial - decisão não unânime e contrária à lei - afirmando que o entendimento deduzido pela Câmara, de dispensar o contribuinte do pagamento da multa de ofício lançada em função do não recolhimento da multa de mora devida sobre pagamento em atraso de tributo, ainda que espontaneamente e antes de qualquer ato da fiscalização no intuito de cobrar-lhe, atribuindo-lhe o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN, fere o disposto no art. 44, I, e seu parágrafo 1º, inciso II, da Lei 9.430/1996.

Mas, antes de entrar no mérito, faz-se necessário esclarecer, em razão dos argumentos aduzidos pela contribuinte em suas contrarrazões, por que motivo a exigência da multa ocorreu mesmo após as alterações da Lei nº 9.430, de 1996, e por que motivo o recurso por contrariedade a essa lei merece acolhimento.

O lançamento foi feito em 2001, quando vigia a seguinte redação para o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Aduziu a PGFN que o acórdão recorrido contrariou este dispositivo porque não o aplicou. Entendo que o fato de o dispositivo ter sido alterado a posteriori não altera a condição de admissibilidade do Recurso, porque, para essa cognição, era preciso que a PGFN demonstrasse uma contrariedade à lei. Ora, se a PGFN disse que o acórdão recorrido não aplicou a lei vigente ao tempo do lançamento, resta evidente que estão satisfeitos os pressupostos de admissibilidade desse recurso. Verificar se essa alteração produz ou não efeitos sobre o lançamento é um juízo de mérito, que passo então a fazer.

Ao tempo da decisão, março de 2007, a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, já tinha sido alterada pela MP nº 351, de 22 de janeiro de 2007, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Essa nova redação, contudo, não afasta a incidência quando há falta de pagamento, pelo contrário: cobra-se a multa de ofício justamente porque não houve o recolhimento do tributo acrescido da multa de mora.

No caso em apreço, a Fiscalização, ao imputar o pagamento feito em 1997 a valores devidos em 1996, faz um cálculo de quanto deve ser a multa de mora e os juros de mora entre o período em que o tributo é devido e o período em que o tributo foi pago. É apropriado do valor que foi pago, uma parte para principal, uma parte para multa e uma parte para os juros, tudo isso considerando os percentuais de multa e juros vigentes no período.

A DRJ já havia exonerado uma parte do correspondente à multa, porque calculada em percentuais maiores. E a discussão agora reside em se saber se seria ou não devida a multa de mora. Em outras palavras, o cerne do litígio cinge-se, agora, à discussão a respeito da caracterização ou não, *in casu*, da denúncia espontânea prevista no artigo 138 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, que encontra-se assim redigido:

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

Entendo que esse dispositivo não afasta a incidência de multa de mora nos casos de pagamentos espontâneos, pois o interpreto em consonância com todo o nosso ordenamento jurídico. Ora, se existem leis prevendo a multa de mora quando o pagamento é feito em atraso (haja vista, por exemplo, o art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, aplicável para o ano calendário dos fatos geradores, e o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável para o ano-calendário do pagamento), em que hipóteses esses dispositivos seriam aplicados, senão quando os pagamentos são feitos espontaneamente?

Por oportuno, transcrevo mencionados artigos:

Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos

previstos na legislação tributária serão acrescidos de: (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (Vide Lei nº 9.065, de 1995)

II - multa de mora aplicada da seguinte forma:

- a) dez por cento, se o pagamento se verificar no próprio mês do vencimento;*
- b) vinte por cento, quando o pagamento ocorrer no mês seguinte ao do vencimento;*
- c) trinta por cento, quando o pagamento for efetuado a partir do segundo mês subsequente ao do vencimento.*

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Mas, a respeito desse assunto, creio que a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.149.022 – SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 9/6/2010, sob o rito dos repetitivos, afasta qualquer dúvida a respeito de que o pagamento antes de iniciado um procedimento fiscal, por si só, não é condição suficiente para se aplicar o instituto da denúncia espontânea: é preciso que haja declaração e pagamentos coincidentes em datas e valores. Se há declaração prévia, porém pagamento em atraso, como é o caso dos autos, não se tem caracterizada a denúncia espontânea, como se pode depreender da própria 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).*

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. (Negritei)*

Resta evidenciado, portanto, que o acórdão recorrido aplicou entendimento frontalmente oposto ao repetitivo do STJ.

Ocorre que o atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, determina a observância, pelos membros das turmas de julgamento do CARF, de decisões de mérito proferidas pelo STJ com efeitos de recursos repetitivos:

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 prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Em reforço, cumpre observar ainda que o STJ, em razão de diversos precedentes jurisprudenciais, editou a Súmula nº 360, em 08/09/2008:

Súmula STJ nº 360. *O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

Conclusão

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da PFN e, no mérito, dou-lhe provimento, para negar a aplicação do instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN, e restabelecer a exigência da multa de mora incidente sobre os recolhimento de IRPJ e de CSLL feitos a destempo.

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Voto Vencedor

Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araújo, Redator Designado

Em que pese o brilhante voto da Ilustre Conselheira Relatora, dele ousou divergir pelas razões que passo a expor abaixo.

É sobre a configuração ou não da denúncia espontânea que ora nos debruçamos.

Sabe-se que o Superior Tribunal de Justiça – STJ, com fulcro no art. 543-C do CPC, expressou entendimento que 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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

Confira-se trecho do referido acórdão proferido no RESP 1.149.022/SP a seguir:

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. (REsp 1.149.022/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/6/2010, DJe 24/6/2010).

Desta forma, cinge-se a controvérsia neste autos à configuração de denúncia espontânea (artigo 138, do CTN) na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração do débito tributário, acompanhada do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de valor adicional a pagar, cuja quitação se dá concomitantemente.

Com efeito, a Primeira Seção do STJ, no âmbito de recursos especiais representativos de controvérsia, consolidou a tese de 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, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco.

Isto porque:

"...em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e a falta de pagamento da exação no vencimento, fica elidida a necessidade da constituição formal do crédito pelo Fisco quanto aos valores declarados.

Se não houver pagamento no prazo ou se o contribuinte paga menos do que declarou, o valor declarado pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, que assumiu a iniciativa e declarou o crédito fiscal por ele reconhecido. A declaração do contribuinte "constitui" o crédito tributário relativo ao montante informado e torna dispensável o lançamento.

Assim, a simples declaração da dívida, desacompanhada de pagamento tempestivo, afasta o benefício da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

Qualquer das teses a ser adotada traz, em consequência, um grande "desconforto" jurisprudencial. Se ficarmos com a orientação hoje aceita neste Colegiado, de que não se configura a denúncia espontânea, criamos a seguinte situação: o contribuinte que declarou não terá direito ao benefício, mas aquele que deixou de declarar, assumindo posição mais gravosa em relação ao Fisco, terá direito de pagar o crédito com a exclusão da multa moratória.

Por outro lado, se retrocedermos às primitivas decisões das Turmas de Direito Público, que entendiam configurada a denúncia espontânea, nos afastamos da necessária coerência que deve alinhar os precedentes desta Seção.

Se a declaração do contribuinte elide a necessidade formal de constituição do crédito tributário, tanto assim que a Fazenda, após o vencimento, já pode inscrever o crédito em dívida ativa e iniciar o processo de cobrança judicial em caso de inadimplemento, não é razoável admitir que o benefício da denúncia espontânea seja aplicado em situações como esta, em que já constituído o crédito fiscal.

O art. 138, parágrafo único, do CTN exige, como requisito da denúncia espontânea, que não tenha sido iniciado "qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionadas com a infração". Feita a declaração pelo contribuinte, esgotou-se a atividade administrativa de constituição do crédito, não havendo mais espaço para a denúncia espontânea." (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008)

Ao revés, 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.

É que se o contribuinte não efetuasse a retificação, o fisco não poderia executá-lo sem antes proceder à constituição do crédito tributário atinente à parte não declarada, razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

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

Ademais, o intuito do legislador do CTN ao criar o instituto da denúncia espontânea foi o de prestigiar o contribuinte de boa-fé que se antecipa ao Fisco e declara ter cometido uma infração ao dever de pagar tributos e com isso tem assegurada a exclusão da penalidade.

Conseqüentemente, não merece reforma o acórdão *a quo*, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese *sub examine*

Diante do acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial, para afastar a cobrança de multa moratória sobre os débitos pagos, ainda que a destempo, uma vez que restou configurada a denuncia espontânea.

Sala de Sessões, 05 de maio de 2016

(documento assinado digitalmente)

Helio Eduardo de Paiva Araújo