



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

Processo nº	10073.901878/2008-20
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1002-000.679 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de	08 de maio de 2019
Matéria	PER/DCOMP
Recorrente	ACQUATUR SERVICOS DE TURISMO S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

MULTA DE MORA. PAGAMENTO EM ATRASO, MAS ANTES DO INÍCIO DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL. AFASTAMENTO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Por existir decisão definitiva do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de afastar a cobrança da multa de mora por pagamento em atraso, feito anterior ou até concomitantemente à apresentação da DCTF na qual o débito foi confessado, desde que antes do início de qualquer procedimento fiscal, por considerar, que, nestes casos, configura-se a denúncia espontânea do art. 138 do CTN.

Recurso Voluntário Provido
Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Breno do Carmo Moreira Vieira, Rafael Zedral e Marcelo José Luz de Macedo.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 68 à 76) interposto contra o Acórdão nº 12-30.783, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (e-fls. 61 à 65), que, por unanimidade de votos, julgou a exordial improcedente, não reconhecendo o direito creditório.

O Despacho Decisório (e-fl. 10) teve como móvel principal da não-homologação a ausência de localização dos créditos alegados pelo Contribuinte, haja vista a falta de apresentação do respectivo DARF apto a comprovar o pagamento:

 <p>MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DRF VOLTA REDONDA</p>		DESPACHO DECISÓRIO <div style="float: right;">RR</div> <p>Nº de Rastreamento: 804829510</p> <p>DATA DE EMISSÃO: 07/11/2008</p>																															
1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO <table border="1"> <tr> <td>CPF/CNPJ 42.190.470/0001-05</td> <td colspan="3">NOME/NOME EMPRESARIAL ACQUATUR SERVIÇOS DE TURISMO S A</td> </tr> </table>				CPF/CNPJ 42.190.470/0001-05	NOME/NOME EMPRESARIAL ACQUATUR SERVIÇOS DE TURISMO S A																												
CPF/CNPJ 42.190.470/0001-05	NOME/NOME EMPRESARIAL ACQUATUR SERVIÇOS DE TURISMO S A																																
2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP <table border="1"> <tr> <td>PER/DCOMP 42891.11705.100504.1.7.04-2580</td> <td>DATA DA TRANSMISSÃO 10/05/2004</td> <td>TIPO DE CRÉDITO Pagamento Indevido ou a Maior</td> <td>Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 10073-901.878/2008-20</td> </tr> </table>				PER/DCOMP 42891.11705.100504.1.7.04-2580	DATA DA TRANSMISSÃO 10/05/2004	TIPO DE CRÉDITO Pagamento Indevido ou a Maior	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 10073-901.878/2008-20																										
PER/DCOMP 42891.11705.100504.1.7.04-2580	DATA DA TRANSMISSÃO 10/05/2004	TIPO DE CRÉDITO Pagamento Indevido ou a Maior	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 10073-901.878/2008-20																														
3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL <p>Limites do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 816,09 Analisações as informações prestadas no documento acima identificado, não foi confirmada a existência do crédito informado, pois o DARF a seguir, discriminado no PER/DCOMP, não foi localizado nos sistemas da Receita Federal.</p> <table border="1"> <tr> <td>CAMPO DO DARF</td> <td>VALOR</td> <td>CAMPO DO DARF</td> <td>VALOR</td> </tr> <tr> <td>PERÍODO DE APURAÇÃO:</td> <td>31/07/1998</td> <td>VALOR DO PRINCIPAL:</td> <td>5.924,80</td> </tr> <tr> <td>CNPJ:</td> <td>42.190.470/0001-05</td> <td>VALOR DA MULTA:</td> <td>816,09</td> </tr> <tr> <td>CÓDIGO DE RECEITA:</td> <td>2362</td> <td>VALOR DOS JUROS:</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>NÚMERO DE REFERÊNCIA:</td> <td>0</td> <td>VALOR TOTAL DO DARF:</td> <td>6.740,89</td> </tr> <tr> <td>DATA DE VENCIMENTO:</td> <td>31/08/1998</td> <td>DATA DE ARRECADAÇÃO:</td> <td>30/06/1999</td> </tr> </table> <p>Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada. Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 28/11/2008.</p> <table border="1"> <tr> <td>PRINCIPAL</td> <td>MULTA</td> <td>JUROS</td> </tr> <tr> <td>1.509,03</td> <td>301,80</td> <td>963,51</td> </tr> </table> <p>Para verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, na opção Serviços ou através de certificação digital na opção e-CAC, assunto PER/DCOMP Despacho Decisório. Enquadramento legal: Arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.</p>				CAMPO DO DARF	VALOR	CAMPO DO DARF	VALOR	PERÍODO DE APURAÇÃO:	31/07/1998	VALOR DO PRINCIPAL:	5.924,80	CNPJ:	42.190.470/0001-05	VALOR DA MULTA:	816,09	CÓDIGO DE RECEITA:	2362	VALOR DOS JUROS:	0,00	NÚMERO DE REFERÊNCIA:	0	VALOR TOTAL DO DARF:	6.740,89	DATA DE VENCIMENTO:	31/08/1998	DATA DE ARRECADAÇÃO:	30/06/1999	PRINCIPAL	MULTA	JUROS	1.509,03	301,80	963,51
CAMPO DO DARF	VALOR	CAMPO DO DARF	VALOR																														
PERÍODO DE APURAÇÃO:	31/07/1998	VALOR DO PRINCIPAL:	5.924,80																														
CNPJ:	42.190.470/0001-05	VALOR DA MULTA:	816,09																														
CÓDIGO DE RECEITA:	2362	VALOR DOS JUROS:	0,00																														
NÚMERO DE REFERÊNCIA:	0	VALOR TOTAL DO DARF:	6.740,89																														
DATA DE VENCIMENTO:	31/08/1998	DATA DE ARRECADAÇÃO:	30/06/1999																														
PRINCIPAL	MULTA	JUROS																															
1.509,03	301,80	963,51																															

Em seguida, apresentou Manifestação de Inconformidade, cujo teor é resumido com acurácia no Relatório do Acórdão *a quo*:

Trata-se de manifestação de inconformidade da Interessada em face do Despacho Decisório de fls.09, da DRF/Volta Redonda, que não reconheceu o direito creditório da Interessada, não homologando a compensação declarada na PER/DCOMP de fls. 01/05, enviada em 10-05-2004, cujo crédito refere-se a pagamento indevido ou a maior de IRPJ estimativa realizado em 30-06-1999, cujo período de apuração foi de 31-07-1998.

O crédito pleiteado é de R\$816,09.

Como razão para o indeferimento, consta às fls.09, que o respectivo DARF não foi encontrado nos sistemas da Receita Federal.

A Interessada impugnou o despacho decisório em 19-12-2008, (fls.14), após ter tido ciência do mesmo em 21-11-2008, (fls.13), alegando que:

- o prazo para o pedido de restituição é de dez anos, e o crédito refere-se a multa de mora paga indevidamente, uma vez que o artigo 138, do CTN, que prevê a denúncia espontânea, exclui a referida multa.

Às fls.46, há despacho de saneamento desta DRJ.

O Acórdão da DRJ, por sua vez, centrou-se na análise da inocorrência de exoneração da multa de mora, quando da denúncia espontânea. Abaixo colaciono os principais excertos:

Do prazo para pleitear a restituição.

O pagamento supostamente realizado a maior de IRPJ estimativa foi realizado em 30-06-1999, (fls.52), e o pedido de restituição/compensação ocorreu em 10-05-2004, portanto, dentro do prazo previsto no artigo 168, do CTN.

A Interessada, com base no instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138, do CTN, requer que seja reconhecido crédito referente à multa de mora que entende ser indevida, quando realizou o referido pagamento em 30-06-1999.

Da denúncia espontânea.

(...)

Portanto, conforme as normas legais acima transcritas,, no presente caso, tendo ocorrido o fato gerador de qualquer dos tributos federais, o não recolhimento dos mesmos, na data do vencimento, faz incidir os acréscimos legais acima mencionados.

E mais. Mesmo muito antes das leis acima mencionadas, o sistema legal tributário brasileiro desde a década de 40 aos nossos dias, tem mantido, de forma regular e consistente, antes e após a promulgação do CTN, a multa de mora para o pagamento espontâneo do contribuinte, e a multa de ofício, para a exigência formulada em lançamento pela autoridade fiscal.

Entender de modo contrário faz com que se conclua que os vários artigos de reis e de atos normativos que estipulam e normatizam a multa de mora exigida quando do recolhimento espontâneo pelo contribuinte, estariam, de há muito, violando o CTN.

Admitir-se que a multa moratória, menos gravosa que a de ofício, possui caráter punitivo significa afirmar que, pelo eTN, todas as sanções teriam caráter punitivo.

Tal afirmação cai por terra quando se verifica que o próprio CTN reconhece a existência de penalidades de caráter moratório, ao estabelecer, no artigo 134, que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação

principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, os pais, os tutores e curadores, os administradores, o inventariante, o síndico e o comissário, os tabeliões, escrivães e demais serventuários de ofício, os sócios, apenas pelas penalidades de caráter moratório.

Portanto, a tese defendida pela Interessada não encontra fundamento no CTN, que prevê a existência de penalidades moratórias, e, também, conforme já demonstrado, em diversas leis que compõem o sistema legal tributário há anos.

As teses que defendem que o artigo 138 do CTN exclui a multa de mora estão fundadas em conceitos e distinção que foram construídos pela doutrina civilista a respeito do caráter punitivo ou compensatório da multa de mora. Tal doutrina distingue sanções compensatórias e sanções punitivas, entendendo que a multa moratória, ao lado das demais multas, ofício normal e a agravada, tem função punitiva.

Contudo, conforme já demonstrado, o ordenamento jurídico tributário do nosso País, vide as leis acima mencionadas, não atribui caráter punitivo a multa moratória no sentido adotado por aquela doutrina, de forma a ser afastada pela denúncia espontânea do artigo 138, do CTN.

Ao contrário, o sistema legal tributário sempre associou e associa a multa de mora à denúncia espontânea, como um encargo menos oneroso que a penalidade aplicável de ofício pela autoridade administrativa.

Assim, pelo fato de as multas de ofício serem substancialmente mais gravosas, e pela forma como elas são aplicadas pela autoridade fiscal e em procedimento sujeito à ampla defesa e ao contraditório, tais multas é que devem ser enquadradas como punitivas.

A distinção entre caráter indenizatório e caráter punitivo da multa moratória tem origem no Direito Civil, onde a maioria dos negócios jurídicos e contratos contém cláusulas estipulativas de penalidades moratórias. Com base nisto, é que a doutrina citada pela Interessada afirma o caráter indenizatório e punitivo dessa multa moratória.

É assente que a interpretação autêntica, entendida esta como sendo aquela que emana do criador da norma interpretada, é a que carrega a maior carga de credibilidade e confiança.

A interpretação que o próprio legislador fez e faz do artigo 138, do CTN, com respeito à denúncia espontânea, foi no sentido de que tal instituto não faz excluir a multa de mora, pois, se o legislador ordinário entendesse que a multa de mora estivesse alcançada pela denúncia espontânea prevista no CTN, não teria instituído a sua exigência para o caso de pagamento espontâneo, em todos estes anos, estruturando sobre ela o próprio sistema de arrecadação e fiscalização de tributos.

No nosso ordenamento jurídico, a multa moratória sempre funcionou como encargo acessório no recolhimento do tributo,

em conduta espontânea do contribuinte, sem o concurso da exigência de ofício por parte do Fisco. Basta verificar que não há um único dispositivo legal ou infra-legal que determine o lançamento de ofício da multa mora.

O fato de não haver a determinação acima mencionada, por si só, já derruba as teses que a Interessada colacionou, pois, pela sua interpretação, a multa moratória, quando cabível, só seria aplicada após o início de ação fiscal, visto que, antes disso, não seria aplicável, pois, estaria acobertada pela conduta espontânea do contribuinte.

Em outras palavras, antes do procedimento fiscal não haveria possibilidade jurídica de a multa de mora ser exigida, só existindo essa possibilidade, então, após o inicio de ação fiscal. Ocorre que, neste caso, após o início da ação fiscal, pela legislação tributária, somente é aplicável a multa de ofício, mais gravosa, perdendo, assim, a multa de mora qualquer utilidade e função.

A hermenêutica impõe que não existem palavras ou textos inúteis no ordenamento jurídico. O legislador ordinário, ao exigir, lei após lei, a multa de mora para o pagamento espontâneo do débito tributário vencido quis dizer que inexiste incompatibilidade entre o instituto da denúncia espontânea e o recolhimento da multa de mora.

Portanto, a interpretação cabível e compatível com o ordenamento jurídico pátrio, do artigo 138, do CTN, é aquela resultante do reconhecimento da conformidade de todas aquelas leis ordinárias com o disposto no próprio artigo do CTN e da Constituição Federal.

O Recurso Voluntário reitera os argumentos formulados na manifestação de inconformidade, tendo como cerne sua inteleção pelo reconhecimento da denúncia espontânea. Transcrevo os principais trechos da pela recursal:

No entendimento da Interessada, no caso da denúncia espontânea da infração, acompanhada da prova do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, a responsabilidade é excluída. Note-se que no caso de denúncia espontânea não é devida multa, apenas juros de mora de conformidade com o artigo 138 do CTN. A multa está excluída pelo CTN que é lei complementar a que se submetem as leis ordinárias, decretos e normas complementares.

A legislação tributária sempre exigiu o acréscimo de multa de mora, além de juros e correção, sobre o valor dos tributos e contribuições recolhidos fora do prazo legal, ainda de que forma espontânea e antes do início de qualquer procedimento administrativo.,

Neste caso, e conforme o CTN, haveria a inaplicabilidade da multa tributária quando o infrator da legislação procura espontaneamente o fisco para regularizar sua situação. - - Entende também a contestante que é preciso não só a denúncia

espontânea, como também o pagamento do tributo, e a esse respeito, é importante observar a Súmula 208 do TRF:

(...)

São dois os requisitos básicos para que seja reconhecida essa modalidade de responsabilidade: que o cumprimento da obrigação não possa ser exigido do contribuinte; e que os terceiros tenham intervindo nos autos que deram ensejo à obrigação ou indevidamente se omitam.

(...)

Diante da narrativa dos fatos dessa decisão e com a intenção de sinalizar que quando do recolhimento espontâneo com multas há que se haver restituição das mesmas, serão apresentados abaixo argumentos que, entende a questionante, embasarão essa afirmação.

(...)

Desta forma, após a narrativa e exposições acima, a conclusão é de que com a Denúncia Espontânea ou Recolhimento Espontâneo há a exclusão de possibilidade da cobrança de Multa Moratória.

Este entendimento também tem sido pacificado pela própria Secretaria da Receita Federal, através das Delegacias de Julgamento e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Não foram juntadas novas provas na etapa recursal.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do art. 23-B, do Regimento Interno do CARF, com redação da Portaria MF n.º 329, de 2017. Portanto, opino por seu conhecimento.

Por primeiro, anoto que a única matéria em debate no Acórdão da DRJ foi a questão da manutenção (ou não) da multa moratória, quando da ocorrência de denúncia espontânea. Assim, adentrar em espectro distinto desse, significaria chancelar cerceamento de defesa, bem como a prolatação de decisão *supra e extra petita*. Portanto, a análise que segue observará estritamente os limites do indigitado tópico dos consectários do art. 138.

Nessa senda, vejo que assiste razão ao Contribuinte, sendo que tal perspectiva encontra largo amparo na jurisprudência desse e. CARF, bem como na esfera judicial.

Em minha opinião, deixar de se reconhecer a denúncia espontânea significaria endossar um enriquecimento sem causa do Poder Público, haja vista a estreita observância Recorrente, frente ao preceitos da Regra Matriz de Incidência Tributária. Por assim ser, e com a devida vênia do louvável teor meritório *a quo*, uso discordar sobre a inviabilidade de se reconhecer a aplicação do art. 138 do CTN, eis que cabe justamente à Administração Pública efetivar o controle de legalidade dos seus atos (Súmula 473 do STF). Noutro giro, julgo por fundamental esclarecer que não se está afastando a aplicação de preceito legal e nem mesmo negando vigência a dispositivo de norma, pois isso implicaria uma declaração incidental de inconstitucionalidade, competência esta admissível apenas ao Poder Judiciário.

Assim, na estrita observância de composição do crédito tributário, cumpre justamente ao e. CARF a missão de retificar e/ou ratificar os lançamentos realizados; e, no caso em exame, identifico a ocorrência da denúncia espontânea. Aliás, semelhante intelecção é observada na jurisprudência desta Corte Administrativa, razão pela qual transcrevo o teor meritório do **Acórdão nº 1301-003.711**, prolatado por unanimidade na sessão de 24 de janeiro de 2019, sob a relatoria do i. Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, de modo que utilizei seus fundamento para integrar a presente decisão, em homenagem ao §1º do art. 50, da Lei nº 9.784/1999, e no § 3º do artigo 57 do Anexo II do RICARF:

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

No caso em questão, a sequência de eventos foi a seguinte:

I) o Recorrente apresentou DCTF informando débito de estimativa em um determinado valor, correspondendo ao montante pago na data legalmente prevista para o vencimento do tributo.

II) Posteriormente, efetuou o pagamento no montante do DARF juntado aos autos (cujo valor correspondia, discriminadamente, ao tributo, multa de mora e juros de mora).

III) Em seguida, algum tempo após o pagamento, retificou a DCTF para elevar o débito de estimativa no montante correspondente ao valor do tributo recolhido na DARF retromencionada.

IV) Após esse procedimento, apresentou PER/DCOMP pleiteando a compensação da parcela relativa à multa moratória, recolhida na DARF.

Portanto, há duas questões de direito a serem resolvidas aqui:

a) A ocorrência de denúncia espontânea nos casos em que não há concomitância entre a retificação da DCTF e o efetivo pagamento do tributo devido, acrescido de juros de mora.

b) A abrangência das multas de mora pela denúncia espontânea.

O art. 138 do Código Tributário Nacional determina:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

Analiticamente, verifica-se que o parágrafo único estabelece uma condição de impossibilidade absoluta para a denúncia espontânea: o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados à infração. Essa premissa se encontra fora de discussão, no presente caso, por não haver qualquer questionamento sobre isso.

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

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

Não basta, portanto, que haja apenas o pagamento, ou apenas denúncia da infração através da retificação da DCTF, é preciso que ambos estejam presentes antes que se inicie qualquer procedimento fiscalizatório da infração, para que se verifiquem os efeitos do art. 138 do CTN.

O REsp nº 1.149.022/SP, julgado sob a sistemática de Recurso Repetitivo, analisou a hipótese em que o contribuinte, verificando a declaração e pagamento parcial do débito tributário, retifica sua DCTF e, noticiando a diferença a maior, paga concomitantemente o tributo devido. O presente caso, entretanto, traz a situação inversa: o contribuinte declarou e pagou parcialmente o tributo, e constatou que pagara a menor, recolhendo a diferença, e apenas posteriormente retificando a sua declaração.

Aduz o Ministro Luís Fux 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), 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

No seu entender, o cerne do benefício é dispensar a fiscalização de verificar a infração e proceder o lançamento de ofício para posterior cobrança do montante recolhido a menor. Podemos afirmar, entretanto, que não há como se aplicar de forma direta o precedente mencionado à questão da concomitância da retificação e do pagamento integral, visto se tratarem de situações fáticas distintas, impedindo a adequação do precedente, cuja compreensão deve sempre se dar sob uma perspectiva analógico-problemática, e não lógico-subsuntiva.

A DRJ, ao analisar o caso, prosseguiu pela seguinte linha de raciocínio: Existe uma dissintonia entre o momento do pagamento sobre o qual a contribuinte alega possuir crédito e a datas em que o tributo foi declarado, todas elas posteriores ao pagamento. Diante dessa situação, não se poderia afirmar que o pagamento, quando efetivado, seria relativo a tributo devido, uma vez que sequer havia sido confirmado definitivamente o valor do tributo.

Invocou, pois, o argumento da concomitância, com fundamento no Recurso Especial supramencionado e no Ato Declaratório PGFN 8/11, que reitera o trecho já citado anteriormente.

Pois bem, parecemos equivocado o entendimento perfilhado pela instância a quo, o qual impacta necessariamente na inteligência do art. 138 do CTN. Em primeiro lugar, é preciso consignar o CTN estabelece uma distinção entre a obrigação tributária e o crédito tributário, ao dispor, em seus arts. 113, §1º e 139, verbis:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

O vínculo entre o Estado e o Contribuinte, relativo ao pagamento do tributo, nasce da ocorrência do fato gerador, e não do lançamento. O lançamento tem efeitos constitutivos em relação ao crédito tributário, mas declaratórios em relação à obrigação decorrente do fato gerador, estabelecendo marco de exigibilidade do tributo devido, à partir de sua quantificação.

Desse modo, não nos parece adequado concluir que o pagamento efetuado após a realização do fato gerador, mas antes da constituição do crédito tributário (seja pelo contribuinte, seja pela fiscalização), não seja considerado como pagamento devido. É devido, justamente pela existência de obrigação tributária cujo objeto é o seu pagamento, posto que inexigível enquanto pendente de acerto definitivo.

A denúncia a que se refere o art. 138 do CTN é o ato de retificar a declaração de tributos, constituindo o crédito tributário no valor correto. O escopo do dispositivo é premiar aquele que denuncia a infração, poupando esforços da burocracia fiscal, e paga o tributo com juros, evitando custosos procedimentos de cobrança exige-se, pois, que uma vez retificado crédito, se verifique a sua extinção pelo pagamento.

Nos casos em que há a retificação, mas não há o pagamento, na esteira de diversos precedentes da 1^a Seção do STJ, realmente não há que se verificar a ocorrência de denúncia espontânea, pela necessidade do Fisco de perseguir a satisfação do crédito tributário.

No presente caso, entretanto, em que o pagamento foi feito anteriormente à retificação, o mesmo é feito em relação à obrigação tributária existente por decorrência do fato gerador e fica na pendência de sua conferência com o crédito tributário constituído.

Após a retificação da DCTF, pode a autoridade fiscal constatar se o pagamento efetuado corresponde ao crédito constituído, apurando à partir daí a correção ou não do pagamento antecipado, bem como eventual crédito sobressalente, passível de compensação ou restituição, como no presente caso.

No momento da retificação, portanto, pode-se dizer que eram existentes, de forma concomitante, os dois elementos necessários para a configuração da denúncia espontânea, haja vista que nesta data não havia nenhum procedimento fiscalizatório em curso.

Situação absolutamente distinta seria se, entre a data do pagamento e a retificação, tivesse o Fisco iniciado qualquer medida de apuração da infração, hipótese em que nos parece que não caberia mais o benefício da denúncia espontânea.

Configurada a ocorrência da denúncia espontânea no presente caso, cabe aplicar o REsp 1.149.022/SP no tocante à abrangência do benefício às multas moratórias, como dispõe em sua ementa:

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.

Nesse ponto, há similitude entre o caso decidendo e o precedente invocado, justificando a sua observância.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, reconhecendo o direito creditório relativo à multa de mora, em razão da ocorrência de denúncia espontânea, devendo os autos retornarem à DRF para análise do PÉR/DCOMP.

Nessa mesma toada, é possível extrair outros precedentes semelhantes realizados por esta e. Corte Recursal:

a. Acórdão nº 1201-002.806, sessão de 20 de março de 2019, Rel. Cons. Gisele Barra Bossa

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

*COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA.*

O adimplemento integral do débito tributário antes de qualquer procedimento fiscalizatório configura denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, independentemente deste se dar por meio do pagamento em dinheiro ou da compensação.

Para afastar a aplicação do instituto em questão, as doutas autoridades fiscais deveriam demonstrar a prévia existência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização referente ao tributo em atraso ou que o débito objeto de compensação havia sido declarado em DCTF pela contribuinte.

b. Acórdão nº 3302-005.968, sessão de 26 de setembro de 2018, Rel. Cons. Paulo Guilherme Déroulède

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 06/12/2004

MULTA DE MORA. PAGAMENTO EM ATRASO, MAS ANTERIOR À APRESENTAÇÃO DA DCTF E ANTES DO INÍCIO DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL. AFASTAMENTO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Diante da existência de decisão definitiva do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de afastar a cobrança da multa de mora por pagamento em atraso, feito anterior ou até concomitantemente à apresentação da DCTF na qual o débito foi confessado, desde que antes do início de qualquer procedimento fiscal, configura-se a denúncia espontânea do art. 138 do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

c. Acórdão nº 9303-005.877, sessão de 18 de outubro de 2017, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

MULTA DE MORA. PAGAMENTO EM ATRASO, MAS ANTERIOR À APRESENTAÇÃO DA DCTF E ANTES DO INÍCIO DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL. AFASTAMENTO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Havendo decisão definitiva do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de afastar a cobrança da multa de mora por pagamento em atraso, feito anterior ou até concomitantemente à apresentação da DCTF na qual o débito foi confessado, desde que antes do início de qualquer procedimento fiscal, por considerar, que, nestes casos, configura-se a denúncia espontânea do art. 138 do CTN, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental.

Recurso Especial do Contribuinte Provedo.

A título de complementação, relaciono abaixo dois relevantes precedentes alusivos à matéria:

a. Acórdão nº 9101-003.559, sessão de 05 de abril de 2018, Rel. Cons. Adriana Gomes Rêgo, redator designado José Eduardo Dornelas Souza

ASSUNTO:NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE

A compensação é hipótese de extinção do crédito tributário contida na acepção do termo “pagamento” ínsito no art. 138 do CTN.

b. REsp 1122131/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 24/05/2016, DJe 02/06/2016

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9º. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. Trata-se de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício; circunstância que o Recorrente afirma comportar a incidência do art. 9º, caput da MP 303/06, o qual prevê hipóteses de desconto nos débitos tributários.

2. O art. 9º da MP 303/2006 criou, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos arts. 1º e 8º, a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (compensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal.

3. É usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma plethora de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectiva da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.

4. Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito). Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9º da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade ex officio, como se deu neste caso.

(...)

6. A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do fiscal na arrecadação de tributos, por legítima que seja essa pretensão, porquanto os dispositivos que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas, sendo essencial, para o propósito pacificador, a atuação judicial de feitio moderador.

7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido

Portanto, torna-se imperativo, justo e providenciável acatar o pleito do Recorrente, reconhecendo a ocorrência do instituto da denúncia espontânea, afastando-lhe a multa outrora mantida pelo Acórdão da DRJ.

Dispositivo

Ante o exposto, voto para conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira