



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10218.900517/2013-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-003.870 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 29 de agosto de 2023
Recorrente AGROPALMA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

DENUNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO.

A aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN, exige o pagamento em sentido restrito para sua ocorrência.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ tem entendimento no sentido de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária.

COMPENSAÇÃO. DÉBITO. INCIDÊNCIA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS. DATA DE ENTREGA DA DCOMP. INOBSERVÂNCIA. EFEITOS.

Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Dcomp. Ante a inobservância da legislação, a compensação parcial do tributo será levada a efeito na mesma proporção dos correspondentes acréscimos legais que deixaram de ser declarados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1003-003.870 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10218.900517/2013-31

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 12-84.060, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade (fls. 75/80).

O Despacho Decisório, nº de rastreamento 057809078, emitido eletronicamente em 02/08/2013, fl. 63, referiu-se à declaração de compensação-Dcomp nº 38813.93174.300512.1.3.04-9750 transmitida com o objetivo de compensar o(s) débito(s) discriminado(s) na referida Dcomp com crédito de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, código 2484, período de apuração 31/05/2011, no valor original, na data de transmissão de R\$ 238.519,78, decorrente de recolhimento com DARF efetuado em 30/06/2011 (R\$ 238.519,78).

De acordo com o Despacho Decisório recorrido constatou-se a procedência do crédito original pleiteado, entretanto, insuficiente para quitar os débitos informados na Dcomp. Assim, diante da homologação parcial da compensação declarada, foi exigido do interessado débito de R\$ 40.443,20 acrescido de encargos moratórios.

Em sede de manifestação de inconformidade, de fls. 52/62, alegou, em síntese, que:

4.2. Como efetuou o recolhimento do tributo e dos juros de mora previamente à sua declaração em DCTF, e anteriormente a qualquer procedimento fiscalizatório e administrativo, mister se faz o reconhecimento da denúncia espontânea;

4.3. Existe entendimento já consolidado pelos Tribunais Superiores, decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como Ato Declaratório nº 4/2011 da Procuradoria Federal da Fazenda Nacional sobre a inaplicabilidade da multa de mora nos casos de denúncia espontânea;

4.4. Em face da necessidade de obter a certidão negativa de débito, promoveu o recolhimento de tais valores, mesmo diante da sua inexigibilidade por tratar-se de valor a título apenas e tão somente de multa, e ter sido protocolizada denúncia espontânea, nos termos insculpidos no art.138 do CTN;

4.5. Requer que seja reconsiderado o Despacho Decisório, no sentido de ser reconhecido como crédito o valor do recolhimento em sua totalidade, e não apenas parte dele, em vista da exclusão, por imputação, de valor a título de multa.

A d. DRJ por sua vez firmou o entendimento de que não há denúncia espontânea quando o débito é extinto por compensação (grifei):

Nos termos do art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008¹, vigente na data da transmissão da Dcomp, e no mesmo sentido os atos legais que a sucederam, os débitos sofrem a incidência de acréscimos legais na forma da legislação de regência até a data da entrega da Dcomp. Ou seja, além dos juros de mora, ex-vi do art. 61 e §§ da Lei nº 9.430, de 1996, é devida a multa de mora de 0,33% por dia de atraso, limitada a 20%.

¹ Art. 36. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 72 e 73 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

16. A resposta é encontrada na Nota Técnica Cosit nº 19/2012, a qual dispõe, para os casos de multa moratória relativa a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tais como IRPJ e CSLL, da seguinte forma:

17. No caso ora em exame, não obstante o interessado alegar em sua manifestação de inconformidade que efetuou o recolhimento do débito, previamente à declaração em DCTF, fato é que se utilizou de forma distinta de extinção do crédito tributário, quer seja a compensação prevista no art. 156, inciso II, do CTN.

18. Conforme exposto nos itens 4.2 e 5 c3 da Nota Técnica acima transcrita, ato normativo vinculante no âmbito da RFB, **não se considera ocorrida denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado por meio de Dcomp.**

19. Portanto, não merece qualquer reparo o Despacho Decisório recorrido que, depois de efetuada a valoração do crédito e a compensação dos tributos na mesma proporção da multa e juros de mora, nos termos do art. 36 e §1º da IN RFB 900, de 2008, concluiu ser ainda devido o IRPJ, no valor de R\$ 40.443,20.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Regularmente cientificada do Acórdão da DRJ, por meio eletrônico, em 20.1.2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 85), apresentou recurso voluntário, em 17.2.2017 (fl. 86), assim manejado (fls. 88/114).

DAS PRELIMINARES

Defendeu a inobservância, por parte da autoridade administrativa, do Princípio da Motivação ao manter a exigência fiscal mesmo tendo a recorrente promovido tanto o refazimento e levantamento de valores, quanto à extinção do crédito tributário, ainda que por compensação, antes mesmo de qualquer ação fiscal por parte da autoridade fiscalizatória.

Asseverou que uma infração para ser imputada ao sujeito passivo, não pode ser dar pela mera descrição do tipo infracional contido na norma, é necessário que estejam demonstrados os elementos concretos em que se baseia a medida fiscal.

Assim como no direito penal que exige para que haja a aplicação de uma penalidade ao réu, é a necessária motivação, ou seja, que peça acusatória contenha a descrição minuciosa de todos os fatos, bem como os fundamentos que levariam à sanção, sob pena de nulidade. Da mesma forma o é no Direito Tributário, pois não se pode aplicar uma sanção sem que a conduta esteja corretamente descrita e sem que haja a motivação de tal ato.

Outrossim, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, assim como no Direito Penal, deve o Fisco demonstrar que o tipo descrito na norma sancionatória guarda estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa. Tanto no campo penal, quanto tributário, a descrição da infração deve ser clara, de forma a estar configurada a tipicidade da conduta.

Cita doutrina.

Logo, para a Recorrente seria imperioso que o lançamento em referência padeceria de nulidade tanto pela abstratividade na tipificação da conduta, tanto por faltar-lhe motivação, ou seja, a indicação do motivo de fato ou de direito que levou o Fisco a presumir que o contribuinte tenha cometido uma infração. Cita doutrina.

Segundo a Recorrente também o Tribunal de Justiça do Paraná já teria opinado pela nulidade de auto de infração que não descreve de forma precisa a infração supostamente cometida, havendo apenas a utilização de expressão genérica que só exprimia a ideia de discordância com as normas legais, como ocorre no presente processo administrativo fiscal. Cita ementa.

Por fim, concluiu: “...o fato que o Fisco considerou não é suficiente para se concluir que o sujeito passivo tenha deixado de promover a extinção de crédito tributário, por compensação, na forma e prazo previstos na legislação tributária”.

DOS FATOS E FUNDAMENTOS

Defendeu a inaplicabilidade do valor da multa, nos termos entendidos pela SRFB, com fundamento no art. 138, do CTN.

Para a Recorrente o valor da multa seria totalmente inoportuno e descabido, porquanto todo o processo tanto de refazimento quanto o de extinção deu-se sob o instituto da denúncia espontânea, por força ao estatuído no Artigo 138, do Código Tributário Nacional-CTN.

Tendo o estabelecimento recorrente promovido o tanto o processo de refazimento quanto ter promovido a extinção de tais valores, com a aplicação do valor pertinente aos juros, e antes mesmo do início de qualquer procedimento fiscalizatório por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme informado, resta por inequívoco a aplicação do contido no Artigo 138 retrotranscrito, porquanto tal procedimento deu-se em atendimento, sobretudo, ao contido no Parágrafo Único do referido Artigo, logo, inaplicável o valor da multa, conforme pretende a autoridade fazendária.

Ad argumentandum, já pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça que o recolhimento do tributo a destempo, mas anterior a sua declaração em DCTF configura denúncia espontânea e, por conseguinte, exclui a multa de mora.

Cita ementas, para concluir que a recorrente teria procedido exatamente nos termos tanto da legislação quanto da jurisprudência já pacificada pelos Tribunais Superiores, ou seja, teria efetuado a extinção do tributo e dos juros de mora, previamente à sua declaração em DCTF e anteriormente a qualquer procedimento fiscalizatório e administrativo, mister se faz o reconhecimento da denúncia espontânea.

Inaplicável, portanto, a multa moratória pretendida e exigida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, porquanto esta constitui pena imposta ao contribuinte pela ausência de cumprimento no prazo legal do pagamento da exação. Diferentemente dos juros de mora que possuem o fito de ressarcir o patrimônio do Fisco, em face da impontualidade do adimplemento, nos termos do entendimento do E. Supremo Tribunal Federal.

Em outras palavras, a imposição da multa com o nítido propósito de punir o contribuinte em mora deve ser repelida nos casos em que este denuncia e confessa, espontaneamente, o dever descumprido e o crédito correlato. Assim, os juros têm caráter compensatório e a multa de mora tem natureza jurídica de sanção, razão pela qual, a caracterização da denúncia espontânea pressupõe o recolhimento do tributo (valor principal) e dos juros de mora, tal como assentado pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça.

Este, inclusive, seria o entendimento pacífico do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Cita ementa, para concluir que em função do entendimento já consolidado

pelos Tribunais Superiores, mister se faz o reconhecimento da denúncia espontânea e, por consequência, a exclusão da multa de mora.

Sustentou que o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entende pela configuração da denúncia espontânea nos casos em que tenha havido recolhimento do tributo e dos juros de mora, anteriormente a qualquer procedimento fiscalizatório.

No que pertine ainda a questão da denúncia espontânea, com base em Despacho do Excelentíssimo Senhor Ministro da Fazenda, datado de 13/11/2011 e no Ato Declaratório nº 04/2011, de 20/12/2011 da Excelentíssima Dra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, entendeu a Recorrente que a exclusão da multa moratória acompanha a exclusão da multa punitiva:

“...com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexiste diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art.138, do Código Tributário Nacional.”

Assim, para a Recorrente seria imperioso o afastamento da multa moratória, haja vista seu caráter sancionatório, reconhecendo-se o pleno afastamento da aplicação da multa *in casu*, pelo fato do procedimento adotado pelo estabelecimento comunicante achar-se revestido no instituto da denúncia espontânea ora pleiteado.

Na sequencia a Recorrente se socorre do entendimento declinado nos Autos de Apelação em Mandado de Segurança MAS 10174/SP nº 2004.61.05.010174-8 porquanto apresenta a seguinte compreensão sobre o assunto.

Para a Recorrente o CTN e a Lei 9.430/1996 expressamente teriam outorgado à compensação o poder de extinguir o crédito tributário, dando à compensação o mesmo efeito jurídico que o pagamento, e “levando em conta ainda a própria natureza do encontro de contas como meio adequado à extinção de uma obrigação, não se pode permitir que o Fisco se apoie em interpretação literal e nitidamente arrecadatória”.

Sustentou que 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.

E, para a Recorrente, o uso da compensação como forma de pagamento não pode menosprezar o direito à espontaneidade previsto na norma tributária que, por óbvio, deve prevalecer contra a interpretação totalmente literal promovida pelo Fisco Federal.

Ainda na esteira do seu entendimento a SRF não deve interpretar a compensação de forma literal, pois, a compensação se equipara ao pagamento, pelo fato de ambas serem modalidade de extinção do crédito tributário e porque a efetiva quitação do débito dependerá de ulterior verificação por parte do Fisco (ou homologação tácita). E, quanto à possibilidade de compensação para configurar a Denúncia Espontânea, já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") em acórdãos recentes.

Ainda sobre o assunto, busca-se o entendimento declinado nos Autos de Ação Anulatória nº 0001210-33.2015.4.01.3901, em trâmite perante a Justiça Federal da Comarca de Tucuruí, neste Estado do Pará, teve-se a seguinte sentença, em matéria idêntica aquela discutida nos presentes autos.

Apenas ad argumentandum, a Recorrente afirmou que a 2ª Turma da Delegacia da Secretaria de Receita Federal do Brasil de Julgamento, no Rio de Janeiro - DRJ/RJO, em sessão do dia 15.12.2016, teria reconhecido o instituto da denúncia espontânea em situações idênticas, “em processos administrativos trazendo também como recorrente o estabelecimento autor, nos termos dos Acórdãos de n.ºs. 12-84.063, 12-84.064, 12-84.065 e 12-84.066, de modo a reconhecer o direito creditório do estabelecimento, porquanto, referido valor acabou por ser ainda que extinto”.

DO ÔNUS DA PROVA

Neste ponto defendeu que o lançamento seria ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individualização e concreção da norma tributária ao caso concreto, que desencadeia efeito confirmatório da homologação do pagamento ou confere exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo.

Desse modo, antes da formalização do processo administrativo fiscal é necessário que este esteja revestido das formalidades legais, por exemplo, as provas materiais que se fizerem necessárias à execução do processo administrativo fiscal; devem estar presentes, sob pena de inviabilização, por faltar os elementos (provas), fatos indispensáveis à materialização do ilícito fiscal. Diz a jurisprudência conceituada que o fisco não pode presumir fatos, é necessário provar, documentar a ilicitude no processo administrativo tributário.

Levá-los adiante, sem antes ter as provas do que alegado, pode levar o agente fiscal a responder por prática de ato arbitrário. Para isso dispõe o fisco dos meios próprios de averiguação dos eventos de interesse tributário e as faculdades procedimentais e processuais conferidas à Administração, para se chegar à verdade material. O fisco não pode se furtar da obrigação de fiscalizar o contribuinte e nem este de entregar-lhe os documentos indispensáveis à realização dos trabalhos fiscalizatórios.

Assim, para a Recorrente “a prova material da infração é indispensável à execução do ato fiscal, ou seja, sem a prova cabal do ilícito fiscal não se pode penalizar o contribuinte pois, sobre ele, até então, pesa apenas vestígio de omissão do dever de fazer ou de praticar atos contrários à norma legal”.

Destarte, não pode o fisco querer valer-se de um indício para saciar sua fome tributária. Afinal, quando se lida com tributos, se lida com fatos e não com aparências, tudo porque, o tributo é algo certo e não arbitrário.

DA PRESUNÇÃO COMO MERO OBJETO DE PROVA

Neste ponto sustentou que a Administração Pública está subordinada à lei, não podendo afrontar o direito objetivo. Portanto, o fisco deve limitar-se a subsumir o fato à norma, sem nenhum tipo de violação.

Mas, segundo a Recorrente, práticas adotadas pela Administração Fazendária conspiram contra a busca da verdade material:

Variadas práticas adotadas pela Administração Fazendária conspiram contra a busca da verdade material. Presunções tributárias, ficções legais, pautas fiscais, arbitramentos tributários, substituições subsequentes e outros expedientes de semelhante jaez, quando utilizados desnecessariamente, operando como autêntico "atalho" ao dever de investigação, avilta o primado da verdade material e, muitas vezes, sequer satisfazem a verdade formal.

E, para dar supedâneo ao entendimento acima, basta buscar o ensinamento dado por Paulo de Barros Carvalho, Comentários ao Código Tributário Nacional, 4a. Edição, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 252.

A Recorrente afirma que no caso em tela, haveria uma tentativa flagrante de o fisco se eximir do ônus da prova que lhe cabe.

Para a Recorrente: “Por prova há que se entender como sendo tudo aquilo que atesta a veracidade ou a autenticidade de alguma coisa, devendo ser, pois evidente. Diga-se de passagem, a evidência é pressuposto basilar da prova”.

Com tudo isso, é indispensável que o fato-base da presunção (o fato auxiliar, o indício) esteja plenamente provado, e isso é da essência e do fundamento das presunções, porque estas, qualquer que seja a sua classe, necessitam partir de um fato conhecido, de um fato provado, do qual se possa inferir o fato desconhecido havido como certo pela presunção. O critério para distinguir a qual das partes incumbe o ônus da prova de uma afirmação é o do interesse da própria afirmação. Portanto, quem apresenta uma pretensão cumpre provar os fatos constitutivos de seu direito.

DO VALOR DO IMPOSTO EXIGIDO

Defendeu a Recorrente aqui que o imposto exigido seria totalmente indevido, porquanto o seu montante foi apurado de forma meramente presumida.

Para a Recorrente a exigência tributária, apurada em base ao resultado de trabalho realizado na própria Repartição Fiscal, tendo em vista os documentos solicitados, encontraria-se eivada de vício, porquanto, o próprio levantamento elaborado não contemplou todas as situações ensejadoras, “é inteligente dizer então que o valor do tributo exigido fica totalmente prejudicado, não havendo que permanecer tal pretensão, já que a peça básica tornou-se inepta e ineficaz para tanto”.

DO PEDIDO

Diante do exposto, requer seja conhecido e provido e presente recurso, para que o Acórdão proferido pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia Da Receita Federal, no Rio de Janeiro, seja reformado, acatando as pretensões aduzidas pelo recorrente, no sentido de que:

a) tendo em vista que o fato apontado não importa, absolutamente, numa infração, não pelo menos da forma proposta. Em não havendo infração, não há razão nenhuma no prevailecimento de uma imposição de penalidade, porquanto se deu o devido cumprimento das obrigações acessória e principal em base ao valor do crédito tributário efetivamente, em vista da ocorrência do fato gerador;

b) em que pese os objetivos demonstrados pelo Sujeito Ativo da obrigação tributária, quanto ao trabalho realizado, e por todo exposto, a conclusão óbvia do não prevalecimento da presente pretensão fiscal, pelo menos da forma proposta, é incontestável, tornando evidente a sua nulidade, e sob qualquer ótica que se a analise, constatar-se-á o total descabimento da ação fazendária.

Destarte, a recorrente vem postular à esse Egrégio Conselho, que sejam acolhidas as razões arguidas preliminarmente, e por conseguinte, fazer coisa julgada formal. Caso sejam vencidas tais arguições, que seja julgado, no mérito pela extinção do crédito tributário, da forma como evidenciada através da DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO de n.º 38813.93173.300512.1.3.04.9750 transmitida em 30.05.2012, porquanto, tratar-se de crédito legítimo, porquanto, corroborado pela própria autoridade administrativa, conforme já noticiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Avito Ribeiro Faria, Relator.

Submete-se à apreciação desta Turma de Julgamento o recurso voluntário oferecido pela contribuinte AGROPALMA S/A.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN. Assim, dele toma-se conhecimento.

No caso dos autos, uma vez que autoridade administrativa competente reconheceu integralmente o crédito pleiteado, através do Despacho Decisório de fl. 63; toda a celeuma gira em torno da aplicação de multa de mora a débitos vencidos.

DAS INICIAIS

Inicialmente a este julgador não resta dúvida sobre o grande saber jurídico dos signatários das diversas doutrinas trazidas. Entretanto as mesmas não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação. E as decisões jurídicas trazidas somente têm efeito entre as partes.

Em relação às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da petição impugnativa, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade

administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26A do Dec. 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005.

Veja-se também o Parecer Normativo CST nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

11. Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo

E, mais remotamente, também o Parecer Normativo CST nº 390, de 1971, que a muito elucidou o tema:

Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Em relação às decisões judiciais, não é demais ressaltar que os entendimentos manifestados pelos Tribunais, ainda que Superiores, sem embargo de sua respeitabilidade, não vinculam, de per si, o julgamento administrativo, já que também não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do CTN, ressalvada, naturalmente, a força impositiva das súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, e das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2º, da CF/1988), inexistentes para o caso em apreço.

Ao final, mas não menos importante, em relação às decisões judiciais, especificamente, há que se considerar que seus efeitos são estritos às partes, sem extensão a terceiros, por força do que dispõe o art. 506, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, denominada Código de Processo Civil – CPC, *verbis*:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Por seu turno, a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Além de vinculada, a atividade administrativa de lançamento é obrigatória, conforme disciplina o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN.

DA PRELIMINAR

Em que pese o descontentamento da Recorrente com a decisão de piso a nulidade suscitada não pode ser levada a cabo.

Vejamos que o Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

Diante da alegação de nulidade, cumpre notar que não se verifica nesses autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF, in verbis:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Cabe salientar que a Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, determina, em seu art. 53, que a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

O STF, reforçando tal entendimento, se posicionou através da Súmula nº 473, assim redigida:

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Assim, como se apresenta o presente Despacho Decisório e a Decisão da DRJ revestidos das formalidades legais e normativas exigíveis; e sem a existência de vícios que o tornem ilegal, não há razão pela qual deve ser decretado a sua nulidade.

Em verdade, ao contrário do que sustenta a Recorrente, o presente caso retrata situação típica em que o princípio da ampla defesa foi amplamente prestigiado, uma vez que, na fase litigiosa (processo *stricto sensu*) o sujeito passivo apresentou manifestação e provas sendo-lhe oportunizado se defender e provar a veracidade dos créditos apurados e utilizados.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Neste diapasão, não se cogita das nulidades suscitadas, rejeitam-se as preliminares.

DO ÔNUS DA PROVA

A compensação é forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN, e que, para a fruição de tal direito, faz-se necessário que o crédito reclamado pelo sujeito passivo seja dotado de certeza e liquidez, consoante preceito definido no caput do art. 170 do CTN, *in verbis*:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Nesse diapasão, o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo. É de se notar que o Recurso Voluntário embute solicitação de desconstituição de confissão de dívida anterior e, nesse contexto, deve ele atestar que o direito de crédito aproveitado na compensação tem apoio não só legal como documental.

Ressalte-se que o chamado ônus da prova é da contribuinte no que tange à existência e regularidade do crédito com que pretendeu extinguir a obrigação tributária. Com efeito, ao pleitear junto à Autoridade Tributária a existência de um crédito capaz de extinguir um

débito, o contribuinte assume a incumbência de demonstrar sua liquidez e certeza quando do exame administrativo.

DO MÉRITO

No caso dos autos, toda a celeuma gira em torno da aplicação de multa de mora a débitos vencidos.

Para a Recorrente, aos débitos tributários vencidos, mas denunciados e **compensados** não incidem multa de mora, vejamos (fl. 99):

Tendo o estabelecimento recorrente promovido o tanto o processo de refazimento quanto ter promovido a extinção de tais valores, com a aplicação do valor pertinente aos juros, e antes mesmo do início de qualquer procedimento fiscalizatório por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme informado, resta por inequívoco a aplicação do contido no Artigo 138 retrotranscrito, porquanto tal procedimento deu-se em atendimento, sobretudo, ao contido no Parágrafo Único do referido Artigo, logo, inaplicável o valor da multa, conforme pretende a autoridade fazendária.

Por seu turno, o Fisco entende que a ocorrência da denúncia espontânea, para afastar a incidência da multa de mora, exige o pagamento, não se estendendo aos débitos extintos por compensação declarada, mesmo entendimento da r. decisão recorrida, vejamos (fl. 79):

18. Conforme exposto nos itens 4.2 e 5 c3 da Nota Técnica acima transcrita, ato normativo vinculante no âmbito da RFB, não se considera ocorrida denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado por meio de Dcomp.

Destarte, não existe divergência entre o entendimento aplicado pela RFB sobre a distinção entre multa moratória e punitiva e o Ato Declaratório nº 04/2011 do Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Sendo certo que ambas as “penalidades” devem ser excluídas quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art.138, do CTN.

DOS DÉBITOS VENCIDOS

É de se notar que as informações, constantes na análise dos pedidos de compensação, deixam claro a incidência dos devidos acréscimos legais (art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996), posto que os débitos estariam vencidos.

Assim disciplina a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (grifei):

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 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.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ora, no caso em tela, resta cristalino que os débitos, na data em que foram incluídos na declaração de compensação, estavam em atraso, **sendo exigidos os acréscimos de multa de mora**.

Vejamos que a cobrança da multa moratória, de caráter irrelevável, é de natureza objetiva, isto é, não sendo recolhido no vencimento, incidirá multa, independente da intenção do agente. Conforme prevê a legislação de regência, não recolhendo na época própria, o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

Neste sentido, o legislador, no exercício de seu poder político, entendeu razoável a gradação da multa moratória como forma de coibir a utilização indevida dos prazos processuais no âmbito do procedimento administrativo fiscal, razão pela qual a utilização dos percentuais, legalmente determinados, é perfeitamente aceitável, sendo certo que estes indicadores foram aplicados no presente caso, observando a legislação vigente.

DA DENUNCIA ESPONTÂNEA

A Recorrente entendeu que a mera declaração do débito tributário em Dcomp, **acompanhado da sua compensação**, configuraria a denúncia espontânea e, conseqüentemente, o afastamento da multa moratória, trazendo como argumentos de defesa ementas de julgados administrativos e judiciais.

Em que pese todas as alegações trazidas, tanto em sede de manifestação de inconformidade, quanto em sede recursal, as mesmas não conferem razão à Recorrente.

Sem maiores delongas, restou claro o entendimento, acompanhado por este relator, de que a extinção do crédito tributário mediante compensação não equivale ao pagamento referido pelo artigo 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN², para fins de configuração de denúncia espontânea.

O Fisco se posicionou sobre o tema, inicialmente apresentado na Nota Técnica Cosit nº 19, de 2012, e mais recentemente na Solução de Consulta Cosit nº 233, de 16/08/2019, trazendo, inclusive, entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça – STJ, que assim afirma (grifei):

A extinção do crédito tributário mediante compensação não equivale ao pagamento referido pelo artigo 138 do CTN, para fins de configuração de denúncia espontânea.

² 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.

[.....]

30. Observa-se pelos artigos transcritos que apesar de tanto o pagamento como a compensação serem formas de extinção do crédito tributário nos termos do art. 156 do CTN, os dois não se confundem. O pagamento integral do tributo devido dentro do prazo estipulado na legislação é dotado de definitividade, já que é dotado de liquidez e certeza, ao contrário da compensação que só se torna definitiva com a homologação por parte da Receita Federal do Brasil.

31. A compensação extingue o crédito sob condição resolutória, dado que exige a homologação da autoridade tributária para se tornar definitiva, uma vez que é necessária a verificação da presença dos requisitos legais que a autorizam, qual sejam: a existência de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos do contribuinte perante a Fazenda Pública.

32. Além disso, o art. 138 do CTN fala expressamente em pagamento dos tributos devidos e dos juros de mora para a configuração da denúncia espontânea, não incluindo nenhuma das outras hipóteses de extinção do crédito tributário, previstas no art.156 do CTN, além do pagamento. Logo, não se pode incluir os efeitos da denúncia espontânea na compensação.

33. Foi expedida a Nota Técnica COSIT nº 19, de 12/06/2012, de onde se extrai que:

c) não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado; c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;

c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo;

34. A denúncia espontânea e a compensação são institutos incompatíveis, dado que a compensação, a despeito de extinguir o crédito tributário, além de não o fazer de forma definitiva, vez que exige homologação posterior, necessariamente exige para sua procedência, não só a existência do crédito – com todas as condições legais – como o débito deve ser corrigido com multa e juros de mora. Portanto, não há que se aplicar à compensação os mesmos efeitos do art. 138 do CTN, dado que são incompatíveis o art. 138 com o art.170 do CTN e o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

35. Como se vê, o entendimento fixado pela Coordenação Geral de Tributação - COSIT é de que a extinção do crédito tributário mediante compensação não se presta para configurar a denúncia espontânea conforme o artigo 138, do Código Tributário Nacional. Entendimento este também adotado pelo STJ:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPROCEDÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.

2. A ação declaratória proposta pelos contribuintes deve ser julgada improcedente, com a inversão dos ônus sucumbenciais, já que a questão controvertida posta nos autos diz respeito unicamente à aplicação do benefício da denúncia espontânea quando o crédito tributário for pago via compensação.

3. Agravo interno desprovido.

(AgInt nos EDcl no REsp 1704799/PR, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/06/2019, DJe 11/06/2019)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. NÃO OCORRÊNCIA.

I - O presente feito decorre de ação objetivando o não recolhimento de multa de mora no regime de denúncia espontânea, bem como o direito de compensar o indébito. Na sentença, julgou-se procedente o pedido. No Tribunal Regional Federal da 5ª Região, a sentença foi reformada.

II - O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária. Nesse sentido: AgInt nos EDcl nos EREsp n. 1.657.437/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 12/9/2018, DJe 17/10/2018 e REsp n. 1.569.050/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 5/12/2017, DJe 13/12/2017.

III - Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp 1720601/CE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/05/2019, DJe 07/06/2019)

Embora a controvérsia não trate de compensação para efeitos da caracterização da denuncia espontânea, portanto, desnecessária a sua observância por este colegiado, vale a pena destacar que o e. STJ, exarou, tendo já transitado em julgado, tese firmada, no âmbito do Repetitivo nº 61, que o pagamento a destempo, ainda que integral, nos casos em que os tributos são declarados, não caracteriza a denúncia espontânea³,

Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém **pagos a destempo** pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral.

A tese trazida pelo e. STJ, na qual me filio, deixa claro que a apresentação de qualquer declaração cuja natureza é de confissão de dívida, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco, portanto, se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

Ainda sobre o tema, calha trazer mais um entendimento exarado pelo e. STJ, que põe uma pá de cal, nas pretensões da Recorrente,

3

https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=61&cod_tema_final=61 <acessado em 10/08/2022>

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO A DESTEMPO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. EXAME PREJUDICADO.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". 2. É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando-se, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

3. A Primeira Seção do STJ, no julgamento dos recursos repetitivos REsp 962.379 e REsp 886.462, reafirmou o entendimento já assentado de que não existe denúncia espontânea quando o pagamento se refere a tributos noticiados pelo contribuinte, por meio de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), de Guia de Informação e Apuração do (ICMS) GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei, e pagos a destempo.

4. Fica prejudicada análise da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada já foi afastada no exame do Recurso Especial pela alínea "a" do permissivo constitucional.

5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, não provido.

(REsp n. 1.764.249/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 4/10/2018, DJe de 28/11/2018.)

No mesmo sentido o entendimento do e. STJ, traduzido, assim, no Informativo nº 576, de 5 a 19 de fevereiro de 2016⁴:

Por fim, observe-se que o **atual entendimento de ambas as Turmas** de Direito Público desta Corte (AgRg nos EDcl no REsp 1.167.745-SC, Primeira Turma, DJe 24/5/2011- e AgRg no AREsp 13.884-RS, Segunda Turma, DJe 8/9/2011) é no sentido de que **apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à denúncia espontânea**. Precedente citado: REsp 1.340.174-PR, Segunda Turma, DJe 28/9/2015. EREsp 1.131.090-RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/10/2015, DJe 10/2/2016. (grifo nosso).

Importante destacar que a compensação não extingue definitivamente o crédito tributário, vez que exige homologação posterior, e necessariamente exige para sua procedência, não só a existência do crédito – com todas as condições legais – como o **débito deve ser corrigido com multa e juros de mora**.

Nessa seara, não há que se aplicar à compensação os mesmos efeitos do art. 138 do CTN, dado que são incompatíveis o art. 138 com o art.170 do CTN e o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, resta demonstrado que a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, exige o pagamento em sentido restrito para sua ocorrência,

4

<https://processo.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?aplicacao=informativo&acao=pesquisar&livre=@cnot=015746> . <acesso em 10/08/2022>

consequentemente, não há como acatar a alegação do contribuinte e a r. decisão recorrida deve ser mantida sem alteração.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conhece-se do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar suscitada e no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria