



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.904744/2009-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-001.962 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 07 de outubro de 2020
Recorrente DOUGLAS ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, ainda que antes do início de qualquer procedimento fiscal, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Bárbara Santos Guedes.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Bárbara Santos Guedes, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Wilson Kazumi Nakayama.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 06-59.336, proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente.

Por bem relatar os fatos até esse momento processual, reproduz-se o relatório efetuado pela DRJ no acórdão de piso, complementando-o adiante:

1. Trata o presente processo de solicitação de compensação de débito de CSLL, referente a julho de 2003, com crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior da mesma contribuição, recolhido em 27/03/2003 (fls. 072 a 076), conforme abaixo:
2. Da análise do referido pedido, constatou-se a procedência do crédito original informado no PER/DCOMP, tendo o mesmo sido totalmente reconhecido. Entretanto, considerando que o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar o débito informado no PER/DCOMP, a compensação foi parcialmente homologada.
3. Desse modo, foi emitido pela DRF/Manaus o Despacho Decisório, nº de rastreamento 831635323 (fl. 077), o qual foi cientificado ao contribuinte em 29/04/2009 (vide documentos de fls. 080 a 081). Inconformada, apresentou manifestação de inconformidade, tempestivamente, em 28/05/2009, a qual está consubstanciada no documento anexado às fls.

082 a 087, onde resumidamente argumenta o que segue.

Manifestação de Inconformidade

4. Após fazer um resumo dos fatos, a contribuinte argumenta que a questão controvertida se restringe à correção da atualização monetária aplicada pela requerente, quando da transmissão da PER/DCOMP.
5. Nesse sentido, menciona o art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008 e afirma “... *que na atualização de valor pago indevidamente a título de tributo arrecadado pela Receita Federal do Brasil, é aplicável a taxa SELIC, a partir do mês subsequente ao pagamento indevido. De outro lado, não há dúvida de que, no mês da transmissão da ‘PER/DCOMP’, deve ser aplicada a taxa de 1% (um por cento)*”.
6. Desse modo, no presente caso, “... *a requerente promoveu o pagamento indevido de valor relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mediante DARF, no dia 27/03/2003. Assim, não resta dúvida quanto ao cabimento da aplicação da taxa SELIC a partir do mês subsequente ao pagamento indevido, ou seja, a partir de abril de 2003*” e o cabimento da aplicação de 1% (um por cento) no mês da entrega da “PER/DCOMP” (setembro de 2006).
7. Empregando “... tais critérios de atualização monetária, em setembro de 2006, o crédito da requerente, como apontado na ‘PER/DCOMP’, correspondia ao montante de **R\$ 25.867,10...**”, valor “... **mais que suficiente para quitar o débito, então no importe de R\$ 24.017,41 (vinte e quatro mil, dezessete reais e quarenta e um centavos), ainda com saldo em favor da requerente de R\$ 1.161,50 (mil, cento e sessenta e um reais e cinquenta centavos)**”.
8. Informa ainda que realizou uma simulação no SICALC (Programa para Cálculo e Emissão de Darf) “... para atualização de crédito supostamente vencido em 31/03/2003, no importe de R\$ 16.243,08 (dezesseis mil, duzentos e quarenta e três reais e oito centavos), para pagamento em 29/09/2006 (data da transmissão da PER/DCOMP) e, com a exclusão da multa, chegou ao mesmo valor de R\$ 25.867,10 (vinte e cinco mil, oitocentos e sessenta e sete reais e dez centavos), o que evidência ainda mais a correção do valor do crédito atualizado apontado na ‘PER/DCOMP’”.

9. Conclui então “... que o crédito da requerente era mais que suficiente para quitar o débito apontado na ‘declaração de compensação’ e com a manutenção de saldo positivo em seu favor”.

Do Pedido

10. Por todo exposto, a contribuinte requer a reforma da “... decisão ora impugnada, a fim de que seja homologada integralmente a compensação levada a efeito nos autos do processo em epígrafe”.

Por sua vez, a DRJ, após analisar a manifestação de inconformidade, decidiu por sua improcedência, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO E DÉBITO. ATUALIZAÇÃO.

O crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela RFB, passível de restituição, será restituído ou compensado com o acréscimo de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que houver a entrega da declaração de compensação. Os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação.

COMPENSAÇÃO. DÉBITO EM ATRASO.

Os débitos extintos com atraso sofrem a incidência de multa de mora e juros calculados pela taxa Selic.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Inconformada com parte da decisão da DRJ, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, com os seguintes argumentos:

(...)

DA ILEGITIMIDADE DA MULTA DE MORA

10. Com efeito, a decisão recorrida, como já mencionado no tópico anterior fundamenta-se na manutenção do despacho decisório aqui combatido sustentando o argumento de que deveria ter sido computada a multa de mora no patamar de 20% quando do processamento do Per/Dcomp nº 06551.34921.300906.1.3.04-9079.

11. Ocorre que não se pode admitir a aplicação desta penalidade em vista de se tratar de denúncia espontânea, eis que a Recorrente efetuou, apenas setembro/2006, o pagamento de débito de CSLL de julho/2003, débito este nunca antes constituído e anterior a qualquer início de procedimento fiscal para a sua cobrança.

12. Sobre este tema, e conforme já acima antecipado, este Conselho possui entendimento pacificado afastando a multa de mora nos casos em que configurada a denúncia espontânea. Observem:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO Entende-se por denúncia espontânea aquela que é feita antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento da infração, ou antes, do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração denunciada. Realizado o pagamento antes do ato fiscalizatório a multa de mora deve ser excluída (Resp nº 1.149.022/SP).

Recurso Voluntário Provido Direito Creditório Reconhecido (Acórdãos 3302004.450, 3302004.451, 3302004.449, 3ª Seção, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Julgados em **29/06/2017 – Grifos e destaques nossos**)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO COM JUROS DE MORA. INEXIGIBILIDADE DE MULTA DE MORA.

Quando o contribuinte efetua o pagamento do tributo, depois de vencido, mas antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte do Fisco, acrescido dos juros de mora, a multa moratória deve ser excluída em razão da denúncia espontânea. Direito creditório reconhecido. Compensação homologada. Recurso Voluntário provido.

(Acórdão 3301-003.445, 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Julgado em **24/04/2017 – Grifos e destaques nossos**)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO.

Entende-se por denúncia espontânea aquela que é feita antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento da infração ou antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração denunciada. **Se o contribuinte, espontaneamente e antes do início de qualquer procedimento fiscal relacionado com a infração, denuncia o ilícito cometido, efetuando, se for o caso, concomitantemente, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ficará excluído da responsabilidade pela infração à legislação tributária. Ou seja, não poderá ser dele exigida a multa de mora ou de ofício.**

(Acórdão 1301-001.366, 1ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Julgado em **05/12/2015 – Grifos e destaques nossos**)

DENUNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. DESCABIMENTO.

A multa de mora tem natureza jurídica de sanção ou penalidade pelo atraso no pagamento, devendo ser excluída das exigências determinadas pelo art. 138 do CTN.

(Acórdão 1201-001.014, 1ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Julgado em **10/04/2014 – grifos e destaques nossos**)

13. Neste sentido, inclusive o artigo 112 do Código Tributário Nacional estabelece a interpretação benigna em favor do contribuinte, e tal mandamento, no caso em apreço, deve ser integralmente aplicado, pelos motivos acima arrolados. Segue o inteiro teor do referido artigo 112, do CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

14. Deveras, como é cediço, a multa - seja ela qual for - tem caráter punitivo, ou seja, pretende penalizar aquele que conscientemente tenha agido de má-fé para sonegar aos cofres públicos, entretanto, no presente caso não houve qualquer ato atentatório à legislação vigente, não havendo que se falar em má-fé por parte da Recorrente ou sonegação.

15. Destaca-se que a aplicação da multa deve se ater aos critérios de razoabilidade e proporcionalidade com a suposta falta incorrida, sem o que torna-se dever do julgador alterá-la conforme a gravidade da conduta praticada.

16. Ainda, no presente caso, a multa aplicada no patamar de 20% revela-se absolutamente confiscatórias, motivo pelo qual deve ser essa prontamente cancelada ou, ao menos, reduzida, a teor do que vem decidindo, inclusive liminarmente, o Plenário do excelso SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PARÁGRAFOS 2º E 3º, DO ART. 57, DO ADCT DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, QUE DISPÕEM SOBRE MULTA PUNITIVA NAS HIPÓTESES DE MORA E SONEGAÇÃO FISCAL.

Plausibilidade da irrogada inconstitucionalidade, face não apenas à impropriedade formal da via utilizada, mas também ao evidente caráter confiscatório das penalidades constituídas.

Concorrente risco de dano, de difícil reparação, para o contribuinte.

Cautelar deferida.

(SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Plenário, ADIn n.º 551-1/RJ, Relator Ministro ILMAR GALVÃO, votação unânime, DJU de 20/09/1991)

17. Apenas para o fiel esclarecimento deste douto Conselho, a Per/Dcomp transmitida eletronicamente restou totalmente processada, computando-se os juros de mora em valor até mesmo superior àquele calculado por esta própria Receita:

PER/DCOMP 2.2		
61.083.598/0001-14	06551.34921.300906.1.3.04-9079	Página 4
DÉBITO CSLL		
DÉBITO DE SUCEDIDA: NÃO CNPJ: 61.083.598/0001-14		
GRUPO DE TRIBUTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO		
CÓDIGO DA RECEITA/DENOMINAÇÃO: 2484-01 CSLL - Demais PJ que apuram o IRPJ com base em estimativa mensal		
PERÍODO DE APURAÇÃO: Jul. / 2003		
DATA DE VENCIMENTO DO TRIBUTOS/QUOTA: 29/08/2003		
DÉBITO CONTROLADO EM PROCESSO: NÃO NÚMERO DO PROCESSO:		
PRINCIPAL		16.043,70
MULTA		0,00
JUROS		7.973,71
TOTAL		24.017,41

Detalhamento da Compensação, Valores Devedores e Emissão de Darf

DCOMP N.º: 06551.34921.300906.1.3.04-9079 Situação: homologada parcialmente
Data de transmissão da DCOMP: 30/09/2006
Crédito Utilizado para Compensação em Valor Original (R\$): 16.243,08
Crédito Utilizado para Compensação Valorado (R\$): 25.867,11

Impr. DARF	Processo de Cobrança	Código de Receita	PA	Expr. Monetária	Vencimento	Natureza	Valor declarado na DCOMP	Saldo devedor apurado para compensação (A)	Valor utilizado do crédito na data da valoração (R\$)			Valor amortizado do débito (B)	Saldo devedor (A - B)
									Principal	Multa	Juros		
	10283-904.744/2009-76	2484	01-07/2003	REAL	29/08/2003	Principal	16.043,70	16.043,70	15.242,85	3.048,57	7.575,69	15.242,84	800,86

18. Desse modo, por qualquer ângulo que se observe a questão posta, conclui-se por completamente descabida a multa aplicada: a uma porque o crédito apresentado é mais do que suficiente para a quitação integral do débito de CSLL apurado em julho 2003, conforme se confirmou com a própria Per/Dcomp, a duas porque não há que se falar em fixação de multa de mora antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, a multa deve ser afastada por esse D. Conselho, cancelando-se o despacho decisório.

19. Tudo isto posto, pois, é a presente para requerer digne-se este respeitável Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reforme o Acórdão nº 06.59.336, por ora objeto do presente recurso, confirmando, em consonância aos documentos comprobatórios que lhe são apresentados, a compensação registrada na Per/Dcomp 06551.34921.300906.1.3.04-9079 e, por consequência, cancelando em definitivo o despacho decisório emitido nestes autos.

É o relatório

Voto

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento inclusive para os efeitos do inciso III, do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Trata-se de processo de compensação em que a questão que restou para ser discutida é a da denúncia espontânea, em que a Recorrente argumenta não ser cabível sua aplicação *in casu*. Isto porque, segundo a Recorrente, em pese o pagamento de débito de CSLL de julho/2003 ter sido efetuado apenas em setembro/2006, o foi antes constituído e anteriormente a qualquer início de procedimento fiscal para a sua cobrança.

Contudo, entendo não assistir razão à Recorrente. Explique-se.

No que pertine à denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, tem-se que aquela exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de vontade não tem forma prevista em lei e alcança tão somente a obrigação principal em que o tributo sujeito ao lançamento por homologação que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal¹.

Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP², cujo trânsito

¹ Fundamentação legal: art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 138 do Código Tributário Nacional.

² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP. Ministro Relator: Luiz Fux, Primeira Seção, Brasília, DF, 9 de junho de 2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1149022&repetitivos=REPETITIVOS&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR>. Acesso em: 31 ago.2018.

em julgado ocorreu em 01.09.2010 e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF3:

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 consequente 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. Consequentemente, 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

³ Fundamentação legal: art. 138 do Código Tributário Nacional, art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

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.

Sobre a matéria, a Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012, prevê:

A Coordenação Geral de Arrecadação e Cobrança (Codac) e a Coordenação Especial de Ressarcimento, Compensação e Restituição (Corec) enviaram a Nota Conjunta Codac/Corec nº 1, de 14 de março de 2012, à Coordenação Geral de Tributação (Cosit) para solicitar a revisão da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012.

2. A Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012, teve por escopo orientar as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca das consequências dos Atos Declaratórios da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) nºs 4 e 8, de 20 de dezembro de 2011:

ATO DECLARATÓRIO Nº - 4, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, desta Procuradoria - Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"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".

JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki.

ATO DECLARATÓRIO Nº - 8, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2124/2011, desta Procuradoria - Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea 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".

JURISPRUDÊNCIA: RESP 1.149.022/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 9/6/2010, DJE 24/6/2010.

2.1. Os atos declaratórios s e embasaram nos Pareceres PGFN/CRJ nºs 2113/2011 e 2124/2011. Sua base legal foi o art. 19 da Lei nº 10.522, de 10 de outubro de 1997, com a redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004. A orientação às unidades da RFB decorreu da sua vinculação automática aos atos do Ministro da Fazenda.

2.2. Tendo em vista os mais diversos questionamentos acerca dos atos, a Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012, objetivou responder os já formulados, principalmente na definição (não feita pela PGFN em seus atos e pareceres) das situações que podem ser definidas como denúncia espontânea e que a multa de mora não mais deve ser cobrada (Ato PGFN nº 4); e em quais situações a retificação da declaração por parte do sujeito passivo pode ser considerada denúncia espontânea (Ato PGFN nº 8).

3. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, nos seus arts. 18 e 19, teve por objetivo flexibilizar a atuação processual da PGFN nas matérias que dificilmente teria ganho de causa.

Afinal, um processo judicial tributário no âmbito federal gera diversos custos. Além dos custos ao erário, o acúmulo de processos sem chance de ganho prejudica a todos os jurisdicionados, incluindo a própria Fazenda Pública, uma vez que processos com reais chances de sucesso ou execuções fiscais com probabilidade real de recuperação ficam com o seu andamento prejudicado.

3.1. O objetivo ainda é evitar a atuação contraditória da Administração Pública: se ela não vai mais defender determinada matéria em juízo, não faz mais sentido insistir em proceder de maneira contrária administrativamente. No caso do inciso II do art. 19, o ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda, quando aprovado pelo Ministro da Fazenda, já vincula a RFB.

4. A Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012, foi feita em decorrência das diversas dúvidas que os atos da PGFN geraram, pois desde a publicação dos atos declaratórios, assinados pelo Ministro, a RFB já estava vinculada a eles. Alguns dos entendimentos da Nota devem ser revistos, bem como a interpretação dos atos da PGFN, a fim de se limitar aos precedentes que os embasaram.

4.1. Segundo o Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, somente na situação em que o contribuinte declara a menor, paga integralmente o débito declarado e depois retifica a declaração para maior, quitando concomitantemente o débito, configura - se a denúncia espontânea.

4.2. O ato da PGFN não trata das seguintes situações constantes da Nota Técnica nº 1, de 2012: contribuinte não apresenta declaração, mas paga o débito; contribuinte declara o débito a menor, não paga e posteriormente retifica a declaração pagando concomitantemente todo o débito e; o contribuinte não declara o débito em DCTF, porém efetua a compensação dele em Dcomp. Desse modo, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, deve ser considerada ocorrida a denúncia espontânea apenas na sua aceção primária de pagamento do débito concomitantemente a apresentação da declaração e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, como descrito no item 4.1.

6. Em consequência, conclui-se:

a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;

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

b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011;

b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011;

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;

d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item “b” acima devem ser analisados com base no entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN nºs 4 e 8, de 2011.

Nestes termos, uma vez caracterizado o instituto da denúncia espontânea, devem ser excluídas as multas pecuniárias, entre as quais se encontra a multa de mora, desde que seja efetuado o pagamento integral do tributo.

Ocorre que no presente caso não houve o pagamento propriamente dito, mas a compensação de débito já vencido. O que deve ser analisado é justamente a peculiaridade de se considerar se a compensação seria equivalente ao pagamento, o que não é, por serem de modalidades distintas de extinção de débito tributário previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional.

Por conseguinte, “para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, compreende-se que a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo”. Este entendimento está esposado no Acórdão 9101-004.670, de 16.01.2020⁴:

Mérito

A divergência, pois, cinge-se à possibilidade ou não de se considerar a compensação de débitos como apta a configurar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Sobre o tema da denúncia espontânea, de plano, cumpre analisar o que foi julgado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ sob o rito dos recursos representativos de controvérsia repetitiva, previsto no art. 543-C da Lei nº 5.869/73, Código de Processo Civil então vigente.

Isso ocorreu por ocasião do julgamento do REsp nº 1.149.022/SP, relatado pelo eminente Ministro Luiz Fux em sessão ocorrida em 09/06/2010. [...]

⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conselheira Relatora: Viviane Vidal Wagner, Primeira Turma CSRF, Brasília, DF, 16 de janeiro de 2020. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 04 abr. 2020.

Nos termos dessa decisão judicial repetitiva, uma vez caracterizado o instituto da denúncia espontânea, devem ser excluídas as multas pecuniárias, entre as quais se encontra a multa de mora.

Tal entendimento, contudo, não deve prevalecer no caso sob julgamento, uma vez que o caso dos autos traz justamente a peculiaridade de se considerar que a compensação possa ser equivalente ao pagamento, o que não foi enfrentado naquele repetitivo.

Veja-se que, para fins de caracterização da denúncia espontânea, todo o racional da decisão acima reproduzida pauta-se na quitação, ou seja, no pagamento integral do tributo, como se destacou alhures.

Assim, não se aplica ao presente julgamento a regra do art. 62 do Anexo II do RICARF, uma vez que, quanto ao fundamento do crédito tributário em discussão inexistente “decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 -Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)” (§1º, II, b do art. 62 do Anexo II do RICARF/2015).

Tendo em vista que não se aplica ao caso o entendimento firmado em sede de recurso repetitivo pelo STJ e, em razão do efeito devolutivo do recurso especial, a partir de sua admissibilidade, o colegiado é livre para fundamentar a decisão.

Por compreender que compensação e pagamento constituem duas modalidades distintas de extinção do crédito tributário, entende-se que não cabe estender o benefício da denúncia espontânea à compensação, pois o art. 138 do CTN se refere tão-somente a pagamento.

Esse também é o entendimento da 1ª Seção do STJ, o qual tem sido adotado por parte dos membros deste colegiado, como bem se viu em recentes decisões desta 1ª Turma da CSRF.

De início, cumpre citar o Acórdão nº 9101-004.078, julgado na sessão de 13 de março de 2019, que trouxe a seguinte ementa:

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE. Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo.

Naquela ocasião, o i. relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei, após observar que a questão da equiparação da compensação a pagamento, para fins de denúncia espontânea – art. 138, do CTN, não era pacífico no E. Superior Tribunal de Justiça, inexistindo, até o momento, posicionamento em sede de recurso repetitivo (art. 1036, do CPC) no âmbito daquele tribunal superior, consignou que:

Havendo, portanto, precedentes em ambos os sentidos, estaria este Colegiado livre para decidir em um ou outro sentido conforme a livre convicção de cada julgador.

Contudo, a partir da decisão acima transcrita – Resp 1.657.437/RS, o tema subiu, através de Embargos de Divergência, para julgamento por parte da 1ª Seção do STJ, a qual tem a incumbência de uniformizar os julgamentos exarados pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, competentes para julgamento naquele Tribunal em matéria tributária.

Veja-se decisão da C. 1ª Seção do E. STJ, exarada em setembro/2018:

AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. nº 1.657.437/RS (2017/00461010)

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ
Data do Julgamento: 12/09/2018 Data da Publicação: DJe 17/10/2018 EMENTA
TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA
ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

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. Agravo interno desprovido. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. A decisão acima transitou em julgado em 14.12.2018. Desta forma, seguindo a decisão da 1ª Seção do E. STJ, que difere a situação de pagamento e compensação para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, mantenho a incidência legal da multa de mora no caso concreto, não reconhecendo a ocorrência da denúncia espontânea.

No mesmo sentido foi julgado o Acórdão nº 9101-004.384, de 10 de setembro de 2019, de minha relatoria, que adotou o mesmo entendimento, conforme abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005
DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE
COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo.

Assim, para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, compreende-se que a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo.

A maioria do colegiado, contudo, neste caso, acompanhou a relatora pelas conclusões, pois compreendeu que a extinção do débito confessado na declaração de compensação fora a destempo. Ou seja, independentemente da quitação ter-se dado por meio de pagamento ou compensação, ela teria ocorrido fora do prazo, devendo, de toda a sorte, incidir eventuais encargos sobre o valor devido. Nessa hipótese, considerou a maioria que não se aplica a denúncia espontânea para fins de afastamento de encargos de natureza moratória. (Grifou-se)

Portanto, conclui-se que o art. 138 do CTN é taxativo ao estabelecer a necessidade do pagamento para caracterização da denúncia espontânea e, apesar da compensação também ser uma das formas de extinção do crédito tributário, ela não foi contemplada pelo instituto da denúncia espontânea.

Afinal, pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, não apenas pela doutrina mas pelo próprio texto legal. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação.

Em suma, conforme já exposto, a compensação tributária não se equipara a pagamento de tributo para fins de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea regido pelo art. 138 do CTN, ainda tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento fiscal, consoante entendimento deste Tribunal:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2016 COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A confissão de débitos depois de vencidos em Declaração de Compensação, ainda que antes do início de qualquer procedimento fiscal, não caracteriza denúncia espontânea e, portanto, não exclui a aplicação da multa punitiva. O instituto da denúncia espontânea só se aperfeiçoa mediante o efetivo pagamento do débito confessado. (Acórdão nº 1302-003.851, Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, Nome do Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Data da Sessão: 15/08/2019).

Verifica-se, destarte, que tese exposta pela Recorrente apesar de bem fundamentada, não merecer ser acolhida.

Ante o exposto, voto pela improcedência do recurso analisado.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça