



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.901595/2010-29  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1201-004.428 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de novembro de 2020  
**Recorrente** M DIAS BRANCO S/A INDUSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Exercício: 2002

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.**

A denúncia espontânea exclui a multa de mora.

**COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

O instituto da denúncia espontânea também se efetiva através do pedido de compensação (PER/DCOMP), ainda que sujeito a posterior homologação.

**DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.**

Decisão no âmbito do processo administrativo deve observar decisão judicial transitada em julgado que verse, no todo ou em parte, sobre objeto do processo administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, excluindo a multa de mora do débito a ser compensado pelo contribuinte. Em primeira votação, por voto de qualidade, decidiu-se por conhecer do recurso. Vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Allan Marcel Warwar Teixeira, Efigênio de Freitas Junior e André Severo Chaves que votaram no sentido de que o recurso não deveria ser conhecido. Em segunda votação, por maioria de votos, decidiu-se em dar parcial provimento ao recurso voluntário, excluindo a multa de mora do débito a ser compensado pelo contribuinte. Vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque e Allan Marcel Warwar Teixeira que votaram no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. Os conselheiros Efigênio de Freitas Junior e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa votaram pelas conclusões. O conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque irá apresentar declaração de voto. Processo julgado na sessão de 12/11/2020, no período da manhã.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Antônio Carvalho Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, André Severo Chaves (Suplente Convocado) e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, às fls.70-86, contra Acórdão n. 8-21.218, proferido pela 3ª Turma da DRJ/FOR, às fls. 60-66, que negou provimento à Manifestação de Inconformidade interposta pelo Contribuinte, nas fls. 10-19, que sintetiza os fatos abaixo:

1-No período de apuração de **Dezembro de 2002**, a empresa apurou e recolheu CSLL no valor de **R\$ 4.942.500,34**, conforme DCTF em anexo (doc.Anexo -03).

2-Em **05/06/2003**, portanto, **antes mesmo de qualquer instauração de procedimento administrativo fiscal**, a empresa transmitiu declaração retificadora da DCTF de dezembro de 2002, corrigindo o valor devido da CSLL para **R\$ 443.624,31**, e em **14/02/2007** a empresa transmitiu outra declaração retificação da DCTF em comento, corrigindo o valor devido da CSLL para **R\$ 445.099,21**, transstando saldo de tributo pago à maior no valor de **R\$ 4.497.401,14** (Doc. Anexo 04).

3-Nesse sentido, a requerente tratou de compensar o excesso de recolhimento com tributos vincendos, com base nos permissivos legais constantes da Lei 9.430/96, art. 74, e art.28 da IN SRF No. 460/2004.

4-Diante do indébito gerado, o contribuinte em **01/04/2005** transmitiu o **PER/DCOMP n.º 21830.56623.0104.05.1.7.04-1218**, em **01/04/2005** (Anexo 05), utilizando o referido crédito para liquidação de débitos de **CSLL** do mês de **Fev/2003**, informando o valor de **R\$ 889.060,52** donde: R\$ 817.301,46 referia-se ao valor principal e R\$ 71.759,06 referia-se aos juros, de **COFINS** do mês de **MAR/2003**, informando o valor de **R\$ 2.037.082,24**, donde: R\$ 1.905.417,87 referia-se ao valor principal e R\$ 131.664,37 referia-se aos juros, e de **COFINS** do mês de **FEV/2003**, informando o valor de **R\$ 1.409.354,77**, donde: R\$ 1.295.601,01 referia-se ao valor principal e R\$ 113.753,76 referia-se aos juros, **os referidos débitos foram compostos por valor principal e juros moratórios únicos exigidos no art. 138, CTN - denúncia espontânea.**

5-Revendo os seus controles internos e sua contabilidade, o Contribuinte verificou que, por equívoco, parte da sua **COFINS devida (código 5856-01)**, em **MAIO de 2005**, não havia sido registrado em suas apurações e, conseqüentemente, declarada e recolhida. Tal ausência de recolhimento e declaração somava a R\$ 259.192,13.

6-Assim o requerente titular de um indébito, como acima demonstrado, e identificando débito a ser quitado, em **03/06/2006** transmitiu o **PER/DCOMP n.º 41082.05065.030606.1.7.04-1950** (Anexo 06), utilizando o referido crédito para liquidação de débito de **COFINS** do mês de **Mai/2005**, informando o valor de **R\$ 259.192,13** com vencimento **15/06/2005**, utilizando-se parte do crédito fiscal retro mencionado.

7-Depois de transmitida a citada PER/DCOMP, decidiu o Contribuinte proceder, imediata e espontaneamente, a declaração ao Fisco da diferença de tributo equivocadamente não declarada, bem como a sua simultânea quitação, com os acréscimos legais previstos no art. 138, do CTN, por se tratar de denúncia espontânea.

8-Para sua surpresa, em **07.06.2010**, o contribuinte recebeu Intimação/Despacho Decisório pela Secretaria da Receita Federal (SRF), comunicando a **NÃO HOMOLOGAÇÃO** da **PER/DCOMP n.º 41082.05065.030606.1.7.04-1950**, sob o argumento de que **o crédito objeto da referida compensação havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.**

11- Diante do exposto conclui-se que a causa da não homologação da compensação realizada adveio do procedimento interno da administração tributária em incluir o valor do débito confessado e compensado uma multa de mora, destinando parte do indébito para quitação da referida multa moratória. Tal procedimento da Administração foi realizado, não obstante o **PER/DCOMP n.º 21830.56623.010405.1.7.04-1218** elaborado e entregue pelo contribuinte não pedir/declarar compensação desta natureza. Portanto o procedimento tomado pela SRFB alterando unilateralmente o valor do débito declarado e compensado impossibilitou a homologação do débito objeto da compensação.

Adota-se, por eficiência processual, o Relatório reproduzido pelo Acórdão da 3ª Turma da DRJ/FOR, às fls 60-66, sobre a manifestação de inconformidade aduzida às fls 10-18:

Trata o presente processo de pedido de compensação apresentado pelo contribuinte supra qualificado, fls. 02/05, PERDCOMP n.º 41082.05065.030606.1.7.041950, no qual pretende se utilizar de crédito relativo à pagamento indevido ou a maior da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, para amortizar débitos em seu nome.

A DRF Fortaleza/Ce emitiu Despacho Decisório, fls. 06/07, não reconhecendo integralmente o direito creditório pleiteado e, conseqüentemente, não homologando a compensação, com base no seguinte argumento: *Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 215.848,03 A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.*

Inconformado com o despacho decisório, do qual tomou ciência em 07/06/2010, fls. 08/09, apresentou o contribuinte manifestação de inconformidade em 07/07/2010, fls. 10/18, contrapondo-se à decisão da autoridade local, com base nos argumentos a seguir sintetizados. A defesa faz inicialmente um relato sobre a origem do direito creditório pleiteado, dos pedidos de compensação apresentados e dos débitos envolvidos nas operações, reconhecendo, inclusive, a existência de tributos equivocadamente não declarados. Com relação a estes, informa que procedeu espontaneamente a quitação, com os acréscimos legais previstos no art. 138 do CTN, por se tratar de denúncia espontânea.

Afirma que a causa da não homologação das compensações realizadas adveio do procedimento interno da administração tributária em incluir no valor do débito confessado e compensado uma multa de mora, destinando parte do indébito para quitação da referida multa moratória.

Alega que tal procedimento foi realizado não obstante o PERDCOMP elaborado e entregue pelo contribuinte não pedir/declarar compensação desta natureza.

Portanto, o procedimento tomado pela Receita Federal alterando unilateralmente o valor do débito declarado e compensado teria impossibilitado a homologação integral do débito objeto de compensação.

Afirma que, da análise do art. 138 do CTN se extrai expressamente que a responsabilidade por infrações é excluída pela denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e apenas dos juros de mora, não havendo qualquer referência à interposição de multas de quaisquer naturezas.

Conforme evidenciado quando da exposição dos fatos, houve a liquidação espontânea de créditos tributários em atraso, antes mesmo de qualquer instauração de procedimento administrativo fiscal, isto é fato inegável, contudo, com a devida inclusão dos juros

moratórios incidentes sobre o lapso temporal da insolvência, cujo montante foi compensado através de pedido de compensação em estudo.

Reforçando seus argumentos a defesa transcreve o entendimento de doutrinadores sobre o assunto (Bernardo Ribeiro de Moraes e Aliomar Baleeiro), além de julgados do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça.

Diante do exposto requer: 1. que seja considerada totalmente improcedente a cobrança da multa de 20% de caráter eminentemente punitivo, sob pena de afronta ao artigo 138 do CTN, por se tratar o caso presente de denúncia espontânea;

2. que seja homologada a declaração de compensação em referência;

3. Que seja intimada a apresentar a sua defesa através de sustentação oral, em momento de julgamento.

O Acórdão da 3ª Turma da DRJ/FOR, de Relatoria de Ricardo Antônio Carvalho Barbosa, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, a partir dos seguintes argumentos: afastou o pedido de sustentação oral na primeira instância, com fundamento no art.15 do Decreto 70.235/72; manteve a cobrança da multa de mora de 20% pelo atraso no pagamento, com a interpretação do art.138 do CTN cumulada com o art. 61 da Lei n.º 9.430/96 e do art.97 do CTN, inciso V; afastou a possibilidade de que as decisões judiciais ou administrativas elencadas pelo contribuinte para sua alegação fossem vinculantes ao caso em análise (Parecer Normativo CST n.º 390, de 1971).

Inconformado, o Recorrente apresenta Recurso Voluntário (fls. 70-86), com os seguintes pedidos: 1) que seja excluída a multa de mora, na denúncia espontânea, com base no art.138 do CTN, e Pareceres n.º.2113/2011 e 2124/2011 da PGFN; 2) a homologação da compensação declarada espontaneamente pelo contribuinte e; 3) que as intimações sejam feitas no domicílio do representante legal do contribuinte.

Nesse aspecto, o Recurso Voluntário foi distribuído para a Primeira Seção, Primeira Câmara, Segunda Turma Ordinária, que, por meio da Resolução n. 1102-000.255, às fls. 116-123, determinou que o processo n. 10380.901.595/2010-2 fosse reunido aos Autos do processo n. 10380-901026/2010-83, pela prejudicialidade existente entre ambos.

Dessa forma, o Processo foi redistribuído à Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, para que o processo n. 10380.901.595/2010-29 seja julgado conjuntamente aos autos 10380-901026/2010-83.

Por fim, importa frisar que, paralelamente ao presente processo administrativo, houve também o ajuizamento ação declaratória n. 0007267-11.2011.4.05.8100 com o objetivo de ser declarada a abstenção da Receita Federal em cobrar multa moratória de ADRIÁ ALIMENTOS DO BRASIL LTDA, por sua vez incorporada por M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS.

A Decisão judicial, confirmada em Acórdão de 2ª Grau e transitada em julgado, reconheceu o direito à exclusão da cobrança da multa de mora nos pagamentos ou compensações realizados pelo contribuinte, desde que preenchidos os requisitos do art.138 do CTN.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

Preliminarmente, o Recorrente, tendo sido intimado do Acórdão n. 08-21.218 proferido pela 3ª Turma da DRJ/FOR no dia 06/02/2012, apresentou Recurso Voluntário no dia 02//03/2012. O Recurso, portanto, é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual passo a conhece-lo.

### **Da Denúncia Espontânea e a Exclusão da Multa de Mora**

Quanto ao mérito, o objeto principal da lide é justamente o reconhecimento da exclusão – ou não – da multa de mora – no âmbito da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, especialmente no que tange à aplicação de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei 9430/1996, que assim dispõe:

*Art. 61 da Lei nº 9.430/96. Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

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

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

*§ 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..*

Historicamente, o instituto da denúncia espontânea, antigo no ordenamento jurídico e que antecede até mesmo ao Projeto que originou o Código Tributário Nacional, já aparecia na antiga Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, Decreto n.26.149 de 1949, no artigo 200, posteriormente renumerado como artigo 201 pelo Decreto 2974/1956: “Art. 201: Os contribuintes que procurarem espontaneamente a repartição arrecadadora antes de qualquer procedimento fiscal, para sanar qualquer irregularidade ou recolher imposto devido à Fazenda Nacional, poderão ser atendidos dentro de dez (10) dias, contados da data do requerimento, independentemente **de qualquer penalidade” (grifo nosso).**

Já consagrado no ordenamento jurídico, conforme destacou o próprio Rubens Gomes de Sousa (SOUSA, Relatório apresentado e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p. 245), o instituto também foi inserido por Rubens Gomes de Sousa, por ocasião do Anteprojeto de Código Tributário Brasileiro, de 1953, no artigo 289: “Art.289. **Excluem a punibilidade:** I. A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada pelo pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do

tributo devido depender de apuração; II. O erro de direito ou sua ignorância, quando excusáveis” (grifo nosso) (SOUSA, Rubens Gomes de. Anteprojeto de Código Tributário Brasileiro. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p.339-340).

O artigo 289, após revisões e aperfeiçoamentos, originou o artigo 174 do Projeto de Código Tributário Brasileiro de 1954, no capítulo IV (da responsabilidade por infrações): Art.174 – A **responsabilidade é excluída** pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros da mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo devido dependa de apuração. Parágrafo Único – Não se considera espontânea a denúncia apresentada do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização” (grifo nosso) (Código Tributário Brasileiro (Projeto), SOUZA DINIZ, Códigos Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p. 522).

Dessa evolução legislativa originou-se o art. 138 do Código Tributário Nacional, com poucas alterações em sua estrutura: “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”.

Observe-se que em todas as configurações históricas do instituto sempre apareceu em destaque a “**exclusão da penalidade ou da responsabilidade por infrações**”, quando o contribuinte se socorria do instituto.

Perceba-se que em toda evolução legislativa do instituto, sempre transparecia claro que a denúncia espontânea deveria ser compreendida como estímulo ao contribuinte autodenunciar-se e realizar o pagamento independente de qualquer penalidade, acrescidas apenas de juros de mora. Ambos ganhariam, o Fisco com o recebimento do tributo antes desconhecido e o contribuinte, que afastaria o risco de eventual ação fiscal e aplicações de penalidades decorrentes.

Ocorre que, nesse contexto, a aplicação da multa de mora, não obstante a pertinente fundamentação trazida pelo Acórdão, transpassa as finalidades do instituto, afinal, a multa, enquanto penalidade pecuniária, ainda que considerada de mora, é penalidade (sanção), razão pela qual em sua estrutura não se distancia da multa punitiva, quando no máximo pela natureza da infração legalmente prevista.

Em outras palavras, a aplicação da multa de mora acrescida dos juros de mora e do pagamento do tributo devido desnatura o instituto da denúncia espontânea previsto no art.138 do CTN, que perde sua força historicamente compreendida como um “estímulo” ao contribuinte que, verificando o erro até então desconhecido pela administração tributária, procura corrigi-lo.

A aplicação ou exclusão da multa de mora na denúncia espontânea também já foi objeto de diversas decisões judiciais, motivo pelo qual chegou a ser julgada sob a sistemática dos recursos repetitivos, no STJ, nos termos do artigo 543-C da Lei nº 5.869/73, antigo Código de Processo Civil, no julgamento do Resp nº 1.149.022/SP, acórdão de relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado em 24/06/2010 e cujo trânsito em julgado se deu em 30/08/2010:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 ...). 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 ...). 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. (...) 6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine . 7. **Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.** 8. **Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.**

Também merece menção o Acórdão da CSRF (nº 9303-008.423, de 15/04/2019), que posicionou-se sobre o acórdão do STJ supra referido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2000 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

Tal posicionamento gerou também a seguinte ementa representativa dos julgados da CSRF:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO ANTES DA SUA CONFISSÃO EM DCTF. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. O recolhimento do tributo anteriormente à sua confissão em DCTF retificadora configura denúncia

espontânea para fins de exclusão da multa de mora. Aplicação de entendimento do STJ em julgamento de recursos repetitivos, conforme determina o art. 62, §2º, do RICARF.

No mesmo sentido já se posicionou também o Acórdão n. 3302-008.899, da 3ª Seção de Julgamento do CARF:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 MULTA DE MORA. PAGAMENTO EM ATRASO, MAS ANTERIOR À APRESENTAÇÃO DA DCTF RETIFICADORA 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, e 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.

Ainda, entende-se que a situação em tela, no mesmo sentido, está acobertada pelo art. 62 do Regimento Interno do CARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016) II - que fundamente crédito tributário objeto de: a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973- Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária; b) 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) c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973. e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei 73 Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Tal entendimento acompanha os seguintes julgados na Primeira Seção do CARF:

PAGAMENTO A DESTEMPO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO Em face na inexistência de distinção entre multa punitiva e multa moratória na expressa disposição do art. 138 do CTN, é indevida a aplicação de multa moratória quando reste configurada a hipótese de denúncia espontânea. 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” insito no art. 138 do CTN. (Acórdão n.º 1302-002.372 - Sessão de 19 de setembro de 2017)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DE DÉBITO NÃO CONSTITUÍDO ANTES DE PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO. OCORRÊNCIA EFICAZ. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração apenas parcial de um débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo adimplemento, procede voluntariamente (antes de qualquer procedimento de fiscalização) à quitação do valor remanescente, simultânea ou posteriormente noticiando ao Fisco da existência daquela diferença. Matéria julgada pelo E. STJ (REsp n.º 1.149.022/SP), na sistemática dos recursos repetitivos. (Acórdão n.º 1402-002.420 - Sessão de 22 de março de 2017)

Portanto, verificado o pagamento pretérito à declaração e configurada a denúncia espontânea, não se deve aplicar a multa de mora, sob pena de desnaturar o próprio instituto em tela e descumprir o teor do Acórdão proferido pelo STJ em sede de recursos repetitivos e em consonância com o atual Regimento Interno do CARF.

### **Da possibilidade da compensação tributária como mecanismo para a configuração da denúncia espontânea**

O segundo aspecto a ser enfrentado refere-se à possibilidade da compensação ser utilizada como pagamento para autorizar os efeitos da denúncia espontânea nos termos do art.138 do CTN.

Embora reconheça que o tema em si comporta inerentes divergências, bem discutidas no âmbito dessa Corte Administrativa, com diversos julgados caminhando em diferentes sentidos (seja na compreensão da expressão pagamento em sentido estrito ou amplo no art.138) em análise dos arts. 156, I, e arts. 157 a 164 do CTN, ou, em sentido lato, como forma de adimplemento da obrigação. Numa acepção estrita, a expressão “pagamento” não poderia ser atribuída à compensação do crédito, mesmo que anterior à qualquer procedimento fiscal, não afastando portanto a responsabilidade por multas, inclusive moratórias. Por outro lado, numa acepção ampla, a compensação – enquanto modalidade de extinção do crédito – teria o mesmo efeito do pagamento. A 1ª CSRF já se manifestou em manter uma compreensão estrita da expressão pagamento, não reconhecendo a denúncia espontânea em compensações (Acórdão n.9101-002.969), por sua vez baseada em julgados do STJ (AResp n.174.514/CE e AgRg no Resp n.1.461.757/RS). Houve também mudanças no entendimento da 1ª CSRF, com a posição ampla (Acórdão n.9101-003.687), especialmente baseada no argumento de que a expressão pagamento é utilizada em diversas ocasiões no CTN em sentido amplo, como “adimplemento da obrigação”, considerando que a compensação, por possuir efeito extintivo, sob condição resolutória, teria os mesmos efeitos do pagamento. Por outro lado, caso não adimplida, perderia a eficácia a denúncia espontânea, com a cobrança do débito tributário acrescido da multa. Outros julgados, como na 3ª CSRF (Acórdão n.9303-004.985), considerou que a expressão “pagamento antecipado” era equivalente à “adimplemento”, já que possuía eficácia extintiva da compensação, mesmo que sujeita à homologação. Já houve também entendimentos (Acórdão n. 9303-006.011, 3ª CSRF) no sentido de que a compensação, ao contrário

do pagamento, não extinguiria imediatamente o crédito tributário, pois sujeita à homologação. Logo, não seria equiparável à hipótese do art.138 do CTN.

Por outro lado, conforme contextualiza Carlos Augusto Daniel Neto,

“A posição que passou a prevalecer apontou inicialmente que nos trabalhos da comissão de elaboração do CTN já se vinculava a denúncia espontânea à reparação ou regularização da infração, não restringindo o alcance apenas ao pagamento, mas a qualquer meio de satisfação do Erário. Em seguida, aduziu que a distinção semântica entre os termos “pagamento” e “compensação” é utilizada em parte específica da legislação, enquanto no restante do CTN, a expressão “pagamento” é utilizada de forma indiscriminada, como sinônimo de “adimplemento”, trazendo diversas menções do Código para ilustrar esse argumento, com destaque ao art.165, que dá direito “à restituição “seja qual for a modalidade do seu pagamento”. (NETO, Carlos Augusto Daniel. A Compensação Tributária como meio de realização da denúncia espontânea. In: PINTO, Alexandre Evaristo; NETO, Carlos Augusto Daniel; RIBEIRO, Diego Diniz; Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Direto do CARF. Escritos Analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, p. 42-47)

Outros argumentos também rebatidos é de que o pagamento extingue necessariamente imediatamente o crédito tributário, havendo a hipótese do cheque, que só se extingue após o resgate, por exemplo. Também argumentam que o CTN não exige que a compensação se sujeite à homologação, já que o art. 170 do CTN “franqueia à Lei estipular condições e garantias para sua realização , mas essa exigência decorre do art.74, parágrafo 2ª da Lei 9430/1996 – desse modo não pode o estabelecimento de garantias para a compensação, por lei federal, alterar a interpretação do art.138, de hierarquia superior na cadeia normativa”. (NETO, Carlos Augusto Daniel. A Compensação Tributária como meio de realização da denúncia espontânea. In: PINTO, Alexandre Evaristo; NETO, Carlos Augusto Daniel; RIBEIRO, Diego Diniz; Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Direto do CARF. Escritos Analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, p. 42-47)

Considero, assim, que se deve realizar uma interpretação ampla da expressão “pagamento”, conforme consta no art. 138, inclusive abarcando a “compensação”, pois melhor se coaduna à teleologia da norma jurídica indicada. Se o legislador tributário concedeu diferentes modalidades de adimplemento da obrigação tributária, parece-me que não pretendia o legislador, na confecção do art.138, do CTN, em análise histórica e teleológica, restringir as possibilidades de adimplemento da obrigação tributária na hipótese legal do art. 138 do CTN. Se a compensação tem o condão de extinguir o crédito tributário, ainda que sob condição de posterior homologação e desde que feita antes de qualquer procedimento fiscal, e possuindo o mesmo efeito do pagamento, desde que integral ao débito que se propõe a compensar, deve-se atribuir interpretação que se coadune com as finalidades almejadas pelo próprio art.138 do CTN.

No caso em tela, considerando que o contribuinte verificou equívoco que levou à falta de recolhimento de COFINS devido (**código 5856-01**), em maio de 2005, que não havia sido registrado em suas apurações e, conseqüentemente, declarado e recolhido, e que o Contribuinte, identificando o débito a ser quitado, no valor de R\$ R\$ 259.192,13, transmitindo, assim, **PER/DCOMP n. 41082.05065.030606.1.7.04-1950** (Anexo 06), com a utilização do crédito já existente para liquidar o débito de CSLL, de maio de 2005, com vencimento em 15/06/2005.

Tendo transmitida a PER/DCOMP e tendo declarado espontaneamente ao Fisco a diferença equivocadamente não declarada antes do início de qualquer procedimento fiscal, entende-se que o Recorrente está amparado do instituto da denúncia espontânea, não se aplicando a multa de mora.

## **Dos Efeitos da Decisão Judicial Transitada em Julgado favorável ao Contribuinte**

Finalmente, reforce-se que houve também ação declaratória n. 0007267-11.2011.4.05.8100 judicial com o objetivo de ser declarado a abstenção da Receita Federal em cobrar multa moratória de ADRIÁ ALIMENTOS DO BRASIL LTDA, por sua vez incorporada por M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, na hipótese de denúncia espontânea, desde que anterior a qualquer procedimento administrativo do Fisco, reconhecendo-se também o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de multa moratória.

A sentença de primeiro grau reconheceu o pedido do Contribuinte, sentença foi confirmada em Acórdão Judicial em grau recursal proferido pelo TRF da 5ª Região (Remessa Ex Ofício n. 55404/CE, às fls.128), tendo transitada em julgado em 07 de maio de 2013 (conforme certidão às fl 130.

A Fazenda Pública, com fundamento nos Atos Declaratórios n. 04/2011 e n. 08/2011, absteve-se de recorrer da decisão. Contudo, já em fase de cumprimento de sentença, a Contribuinte peticionou informando ao juízo o descumprimento da sentença judicial por parte da Fazenda Nacional, não aceitando a compensação através de PER/DCOMPs com efeito para exclusão da multa moratória, nos termos do art.138 do CTN. Já em face da petição no âmbito de Execução contra Fazenda Pública, nos mesmos autos já mencionados (fl.219), também confirmou-se a necessidade de abstenção da Fazenda Nacional em cobrar multa moratória na hipótese de denúncia espontânea, desde que cumpridos os requisitos do art. 138 do CTN.

Ainda, no Memorando n. 190/2015/SECAT/DRF-FOR/SRRF03/RFB/MF/CE, respeito do processo judicial n. 0007267-11.2011.4.05.8100, com base na Nota Técnica COSIT n. 19/2012, que não se consideraria denúncia espontânea, para fins de aplicação do art. 19 da Lei 10.522/2002, “quando o contribuinte compensa o débito confessado, mediante apresentação de DCOMP” (fls.145), já que se deve considerar a denúncia espontânea apenas na “acepção primária de pagamento de débito concomitante à apresentação da declaração e na forma delimitada nos citados atos declaratórios da PGFN.(fl.146).

Em Consulta formulada pela PGFN nas fls.184, junto ao processo administrativo n. 10010.018115/1116-70, reconheceu-se o trânsito em julgado da referida decisão judicial, sem cabimento de ação rescisória, com despacho remetido à DRF/FOR/SEORT, para cumprimento integral da decisão judicial, em 18.09.2017.

No Dossiê que analisou os efeitos da decisão judicial sobre os processos administrativos interpostos pela Contribuinte, concluiu-se que, de todos os processos administrativos listados na petição inicial que foi objeto da decisão judicial, apenas 4 (quatro) poderiam ser objeto de descumprimento da decisão, pois se referiam a créditos decorrentes exclusivamente da incorporadora M DIAS BRANCO S.A. e não decorrente de créditos da incorporada (ADRIA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA), já que a incorporada ingressou com a ação judicial em 2011, antes da incorporação pela incorporadora.

No caso, porém, o processo administrativo n. **10380.901.595/2010-29**, referente ao PER/DCOMP n. 41082.05065.030606.1.7.04-1950, a título de COFINS, insere-se entre os processos administrativos constantes na lista daqueles abarcados pelos efeitos da sentença judicial às fls. 178, e portanto, sujeitos ao cumprimento da decisão judicial ora prolatada.

Ainda, no que tange ao pedido formulado pelo Recorrente para que as intimações sejam feitas no endereço profissional dos procuradores legais, não se pode deferir tal pedido, já

que a legislação é clara ao prescrever que as intimações sejam feitas no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, nos termos do art. 23, II e III, do Decreto n.º 70.235/72.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, **excluindo a multa de mora** do débito a ser compensado pelo contribuinte, nos termos do art.138, bem como para determinar que as intimações sejam feitas nos termos do art.23 do Decreto n.70.235/72.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

Conforme foi muito bem relatado, o presente processo trata de um pedido de compensação cujo direito creditório teria origem em pagamento a maior de CSLL, conforme demonstrado na DCOMP n.º 09594.13737.060803.1.3.04-0051 (fls. 2). A Administração Tributária não homologou essa compensação em razão de o pagamento apontado ter sido totalmente utilizado, parte na quitação de crédito tributário e parte em uma outra compensação, de n.º 21830.56623.010405.1.7.04-1218 (fls. 6).

Na sua manifestação de inconformidade, o contribuinte afirmou que o indeferimento do seu pleito ocorreu em razão da inclusão de multa moratória nos débitos compensados na referida DCOMP n.º 21830.56623.010405.1.7.04-1218, mas que essa multa não seria devida em razão da denúncia espontânea realizada. A decisão recorrida apreciou esse argumento e entendeu que a multa moratória era devida.

No seu recurso voluntário, o contribuinte repisa o argumento de ocorrência de denúncia espontânea.

Na primeira vez que esta Turma de Julgamento se reuniu para apreciar o feito, o julgamento foi convertido em diligência (fls. 116) para que a Administração Tributária trouxesse ao presente processo mais detalhes sobre a referida DCOMP n.º 21830.56623.010405.1.7.04-1218, para fins de verificação da ocorrência de denúncia espontânea. O resultado dessa diligência foi a juntada, por apensação, do processo n.º 10380.901397/2006-89, no qual está formalizada a DCOMP supracitada, ao processo n.º 10380.901026/2010-83, o qual foi julgado em conjunto com o presente processo. Saliente-se que o referido processo apensado possui recurso voluntário pendente de julgamento, de forma que os três foram julgados em conjunto por esta Turma de Julgamento na presente sessão.

Antes do julgamento, verifiquei que a Administração Tributária juntou aos autos o Memorando de fls. 127, com anexos, em que informa a existência de decisão judicial em favor do contribuinte para que não lhe seja exigida multa de mora em processos de compensação, conforme o seguinte excerto:

Para tratar de demandas da Procuradoria da Fazenda Nacional no Ceará (PFN-CE) relacionadas à ação ordinária n.º 0007267-11.2011.4.05.8100, ajuizada contra a Fazenda Nacional por ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL, CNPJ 51.423.747/0001-93, incorporada, em março de 2012, por M DIAS BRANCO S. A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS, CNPJ 07.206.816/0001-15, foi criado o dossiê n.º 10010.018115/1116-70.

Diversas demandas da PFN-CE foram tratadas no supramencionado dossiê, e a mais recente trata de requerimento da promovente, em juízo, no sentido de que sejam intimadas a PFN e a Receita Federal para que expeçam ofício junto aos processos administrativos que relaciona, no caso 49 processos que se encontram no CARF ou DRJ, para ciência da decisão judicial proferida nos autos da ação judicial supracitada, com vistas ao acolhimento dos pleitos de exclusão de multa moratória sobre débitos objeto de compensação [sublinhei].

Diante desse fato, encaminhei a proposta de não conhecimento do recurso voluntário em razão da concomitância entre o presente processo e o referido processo judicial.

O Colegiado decidiu, por voto de qualidade, que não existia a concomitância aventada e solicitei a oportunidade de registrar as minhas razões de decidir na presente declaração de voto.

Destaco o teor das peças judiciais juntadas aos autos pela Administração Tributária. Inicialmente, transcrevo o pedido contido na petição inicial (fls. 153):

c) Que, ao final, sejam julgados procedentes os pedidos dessa demanda, para que:

1. Confirmando-se a tutela de urgência concedida, seja assegurado o direito da empresa de não recolher multa de mora no regime da denúncia espontânea (art. 138, CTN), isto é, nos casos em que, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado da respectiva quitação integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), intimando o Fisco da existência de diferença a maior, cuja quitação {mediante DARF e/ou compensação de DARF referente a recolhimentos indevidos anteriores), acrescida apenas dos juros de mora, se der até a apresentação da referida declaração retificadora;

2. Reconhecido o direito nos termos do item acima, que seja assegurado, também, o direito da postulante à compensação do indébito, referente ao período não prescrito, correspondente ao valor recolhido a título de multa de mora nos casos de denúncia espontânea (art. 138, CTN), devidamente atualizado pela taxa Selic, com débitos referentes a quaisquer tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (ou pelo órgão responsável pela administração dos tributos federais), determinando-se, por fim, que a Fazenda Pública Federal se abstenha de adotar qualquer medida coativa contra a empresa em decorrência dos efeitos da ação, como negativa de CND, inscrição em Dívida Ativa, SERASA, CADIN e demais medidas do gênero.

Transcrevo agora o pedido veiculado no presente recurso voluntário (fls. 86):

À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência total da decisão ora recorrida, requer que seja dado provimento ao presente Recurso, para desconsiderar o acréscimo da multa moratória sobre os débitos pagos sob o regime da denúncia espontânea.

Agora, destaco o dispositivo da decisão judicial que beneficiou o recorrente (fls. 185):

Condeno a União Federal (Fazenda Nacional) na abstenção da cobrança de multa moratória da parte autora quando a mesma estiver em uso do instituto da denúncia espontânea, desde que não tenha havido anteriormente qualquer procedimento administrativo de apuração por parte do Fisco no tocante aos tributos declarados em atraso, e que o pagamento seja efetuado integralmente, com juros e correção monetária, ainda que se trate de tributo sujeito ao lançamento por homologação, tudo isso em consonância com o posicionamento do STJ no REsp 1.149.022/SP.

Reconheço ainda o direito à compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de multa moratória, em prejuízo da autora, relativamente aos tributos pagos através do instituto da denúncia espontânea, ficando a Receita Federal proibida também de aplicar à empresa qualquer medida restritiva em razão do não pagamento das multas moratórias.

Como se vê, há uma identidade entre os pedidos na ação judicial apontada e no presente recurso voluntário, qual seja, a não exigência de multa de mora na compensação apresentada pelo contribuinte junto ao Fisco, quando configurada a situação em que houve a quitação espontânea do débito mais juros de mora antes de alguma ação da Administração Tributária. Assim, os pedidos são os mesmo e, diante desse quadro, entendo que não há como negar a identidade de objetos dos dois processos.

Com isso, votei no sentido de que essa Turma de Julgamento não conhecesse do recurso voluntário em razão da Súmula nº 1 deste CARF, *verbis*:

Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

A votação resultou em um empate, o qual foi solucionado pelo voto de qualidade no sentido de conhecer do recurso voluntário, o que levou a Turma a apreciar o mérito do recurso.

Nessa quadra, ao verificar a referida DCOMP nº 21830.56623.010405.1.7.04-1218, a qual foi formalizada no também referido processo nº 10380.901397/2006-89, cheguei ao entendimento de que a denúncia espontânea não havia sido caracterizada, uma vez que o contribuinte não teria quitado os juros juntamente com os débitos apontados. Assim, votei por negar provimento ao recurso voluntário.

Todavia, apreciando a referida DCOMP com mais vagar, constatei que cometi um erro de avaliação, pois tomei a parte em que o contribuinte identifica o DARF correspondente ao pagamento a maior, onde não há juros apontados, como se fosse a parte em que o contribuinte aponta os débitos a serem quitados. Verifico, agora, que os débitos apontados estão acompanhados dos juros devidos, o que satisfaz este requisito para a configuração da denúncia espontânea. De toda sorte, não houve prejuízo ao contribuinte, uma vez que a Turma deu provimento ao recurso voluntário, com ampla maioria.

Diante desses fatos e entendimentos, votei por não conhecer do recurso voluntário e, uma vez que foi superada essa questão preliminar, votei por negar provimento ao mesmo recurso.

*(documento assinado digitalmente)*

Neudson Cavalcante Albuquerque

