



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

Processo n° 10380.901669/2010-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1801-001.806 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 04 de dezembro de 2013
Matéria Compensação - Saldo Negativo de IRPJ
Recorrente M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ATO DECLARATÓRIO PGFN N° 04/2011. ATO DECLARATÓRIO PGFN N° 08/2011. ABRANGÊNCIA. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO SOBRE COMPENSAÇÃO.

Os Atos Declaratórios PGFN n° 04/2011 e n° 08/2011 autorizam a dispensa de contestação em ações judiciais envolvendo a denúncia espontânea, sendo que o primeiro ato define que a multa de mora deve ser afastada e o segundo ato esclarece que caracteriza a denúncia espontânea o pagamento, concomitante à retificação da declaração, da diferença de débito declarado a menor, mas ambos os atos nada dispõem sobre se a compensação configura ou não o instituto do art. 138 do CTN.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.

Para efeito da caracterização da denúncia espontânea a compensação não se equipara ao pagamento, já que possuem efeitos distintos, pois este extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior, e aquele sujeita-se a uma condição resolutória de decisão de não-homologação, que pode retonar o débito à condição de não-extinto.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NOTA TÉCNICA COSIT N° 1, DE 18/01/2012. REVOGAÇÃO PELA NOTA TÉCNICA COSIT N° 19, DE 2/06/2012.

A Nota Técnica Cosit n° 1, de 18/01/2012, que dava orientação no sentido da equiparação da compensação ao pagamento para fins da caracterização da denúncia espontânea, foi revogada pela Nota Técnica Cosit n° 19, de 12/06/2012, que dispõe que não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o contribuinte compensa o débito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

INTIMAÇÃO. ENDEREÇO DO PROCURADOR. MATÉRIA DISCIPLINADA NO PAF. FALTA DE PREVISÃO.

De acordo com a disciplina instituída no PAF, as intimações devem ser encaminhadas ao endereço do sujeito passivo, sem previsão para o envio de correspondências para o endereço do procurador da empresa.

CONEXÃO. COINCIDÊNCIA DE DESPACHO DECISÓRIO. PROCESSOS SEPARADOS. ADOÇÃO DA MESMA DECISÃO.

Em caso de Per/Dcomps analisados pelo mesmo despacho decisório, preparados em processos separados, impõe-se adotar a mesma decisão já proferida em um deles, para evitar contradição, ainda que dela se discorde.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Leonardo Mendonça Marques acompanha pelas conclusões

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Roberto Massao Chinen - Relator

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Roberto Massao Chinen, Leonardo Mendonça Marques, Carmen Ferreira Saraiva e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Trata o processo de Declarações de Compensação (PER/DCOMP) números 00181.50555.190906.1.7.02-2640, 04812.80505.020405.1.3.02-0556 e 16131.23578.310505.1.3.02-7509, às fls. 02/21, todas com crédito de saldo negativo de IRPJ do ano calendário 2002, para compensação de débitos ali declarados.

Por meio do despacho decisório nº 863074474, às fls. 22/24, emitido em 19/05/2010, a DRF/Fortaleza homologou parcialmente a primeira compensação e não homologou as demais. Foi interposta manifestação de inconformidade, que foi julgada improcedente pela DRJ/Fortaleza, conforme acórdão de fls. 89/96, prolatado em 27/07/2011. Cientificada da decisão em 06/02/2012, conforme AR de fl. 98, tempestivamente, em 07/03/2012, o contribuinte impetrou o Recurso Voluntário de fls. 99/115, acompanhado dos documentos de fls. 116/125, que se resume a seguir:

Da decisão de 1º instância administrativa.

a. Cita a ementa do julgado;

b. Comenta que a suposta fundamentação demonstra que sequer o julgador tem segurança em seus argumentos até porque colaciona um posicionamento da lavra do Professor Paulo de Barros Carvalho datado de 1986, a fim de enfatizar esta corrente doutrinária a nosso ver ultrapassada, que considera a multa de mora uma indenização;

c. Cita doutrina recente de Paulo de Barros Carvalho e argumenta que, em nenhum momento o Professor Paulo menciona que deva haver a incidência da multa de mora, restringindo seu atual posicionamento ao pagamento do tributo acompanhado dos juros de mora. A doutrina mencionada pelo Relator há muito já mudou seu curso vindo a coincidir com a defesa desta contribuinte;

Do direito - da ocorrência do instituto da denúncia espontânea-não incidência de multa de mora.

d. Cita o art. 138 do CTN;

e. Assevera que a controvérsia jurídica cinge-se em saber se a quitação de um tributo sob o regime da denúncia espontânea, instituída pelo referido art. 138 do CTN, deve ser feito com o acréscimo de multa de mora ou não;

f. Narra que a instância a quo sustenta que se o contribuinte espontaneamente confessa tributos em atraso ao Fisco a quitação dessa diferença de tributo, extinguindo o referido crédito tributário, deverá ser sempre acrescido da multa moratória, pouco importando se o recolhimento dessa diferença foi realizado antes ou concomitantemente à entrega da DCTF retificadora e mesmo não existindo qualquer procedimento de fiscalização relacionado ao fato;

g. Entende que tal entendimento conspira contra o art 138, do CTN, representando verdadeira exigência contra legem, posto que os únicos requisitos da denúncia espontânea são: i) a espontaneidade, que pressupõe a inexistência de procedimento de fiscalização anterior da Fazenda Pública; e ii) a quitação integral da dívida tributária acompanhado apenas dos juros de mora devidos;

h. Cita jurisprudência do STJ, e acrescenta que esse entendimento já foi definitivamente estabelecido naquela corte, no âmbito das matérias submetidas ao regime do artigo 543-C, do CPC (e da Resolução STJ 08/2008), quando do julgamento do RESP nº 1.149.022, pela 1º Seção daquela Egrégia Corte Superior, na relatoria do Ministro Luiz Fux (DJ 24/06/2010 - Unânime);

i. Frisa que, nos termos do Regimento Interno do CARF, alterado pela Portaria nº 586, de 22/12/2010, o artigo 62-A estabelece que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça STJ, bem como pelo Supremo Tribunal Federal - STF, em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF;

j. Cita decisão do CSRF;

k. Pondera que, se o art. 138, CTN define que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade por infrações, sem ressaltar a infração consistente no pagamento do tributo a destempo, e garante que a mesma se consolida se for efetuada a

quitação do tributo devido, acrescido dos juros de mora, sem expressamente incluir a multa de mora, viola regra elementar de hermenêutica exigir a multa de mora na denúncia espontânea, pois não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, principalmente em matéria tributária, que, assim como no Direito Penal, se socorre do princípio da legalidade e da tipicidade cerrada;

l. Acrescenta que a multa de mora pune o descumprimento da norma tributária que determinava o pagamento do tributo no vencimento. Constitui, pois, penalidade cominada para desestimular o atraso nos recolhimentos. Nesse sentido, se o art. 138, do CTN, exclui a responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, sem eleger uma infração em particular para essa exclusão, resta evidente que a responsabilidade pelo atraso no recolhimento também está excluída, o que retira fundamento para a exigência da multa de mora;

m. Aduz que, se, por absurdo, fosse possível concluir que a imposição de multa de mora incide no regime da denúncia espontânea, é forçoso também concluir que o art. 138, do CTN, é disposição inócua quanto a conferir qualquer benefício à espontaneidade do contribuinte. E que a única penalidade possível para os casos de pagamentos realizados após o vencimento do tributo e antes de qualquer ação da fiscalização, consiste exatamente na multa moratória, uma vez que a multa de ofício só existe nos pagamentos provocados por autos de infração previamente lavrados, de ofício, pelo Fisco;

n. Cita julgado do STJ;

o. Alega que o inconformismo do julgador a respeito da extensão de benefício instituído na Lei não pode ser utilizado para suprimir, negar ou excluir qualquer parte ou elemento integrante do direito garantido pela lei;

p. Conclui que o referido dispositivo legal conferiu o direito subjetivo do sujeito passivo, que não cumpriu a obrigação tributária na data do vencimento, de não sofrer os efeitos da infração, e o dever, do sujeito ativo da relação jurídica-tributária não cumprida, de não responsabilizá-lo. Por essa razão é irrelevante perquirir a natureza moratória ou punitiva da multa, uma vez que a exclusão da responsabilidade consagrada no art. 138, CTN, impede os efeitos da infração, sejam eles moratórios ou punitivos;

q. Anota que, ante todos esses fundamentos, resta inequívoca a ilegalidade perpetrada pela decisão a quo, ao exigir que, mesmo na quitação espontânea de débitos anteriormente não declarados, em relação aos quais inexistia qualquer procedimento de fiscalização intentado pela administração tributária, essa quitação do tributo devido, com juros de mora, deveria sempre incorporar a multa de mora. Tal entendimento viola o art. 138, CTN, pois no âmbito da denúncia espontânea a quitação deve ser apenas do principal mais os juros de mora, podendo ser concomitante à denúncia, ou antes dela.

Do Parecer da PGFN quanto a exclusão da multa de mora nos casos de denúncia espontânea c recurso repetitivo acerca da materia

r. Esclarece que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional manifestou-se no sentido de desistir, não recorrer, não contestar de ações sobre a Denúncia Espontânea e a Exclusão da multa moratória conforme Pareceres nº 2113/2011 e 2124/2011 da PGFN. Em nenhum momento do julgado o Ilustre Julgador da DRJ manifestou não existir, no presente caso, o instituto da Denúncia Espontânea, restringindo-se apenas em não aceitar a exclusão da Multa de Mora desse instituto, contrariando os Pareceres e Atos da PGFN;

s. Afirma que, de acordo com o §4º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19.07.2002 (DOU 22.07.2002), "a Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo.". Descreve que o Inciso II do caput do art. 19 tem o seguinte teor: "II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.";

t. Pontua que, nos termos do § 5º do mesmo art. 19 da Lei 10.522/02, caso o crédito tributário reconhecido como não existente por ato declaratório da PGFN tenha sido constituído, "a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso";

u. Entende ser irrazoável e ilegal a permanência do referido processo administrativo, devendo o mesmo ser extinto de plano, inclusive pela aplicação, ao caso, do que prevê o art. 62-A do RICARF, conforme já anteriormente mencionado. Neste sentido, faz-se mister o imediato cancelamento dos créditos tributários lançados, sendo reconhecida a IMPROCEDÊNCIA da cobrança com seu definitivo arquivamento e a baixa do registro e conta corrente do contribuinte junto à RFB, sendo ao final, HOMOLOGADA a compensação pleiteada, nos termos como espontaneamente declarada pelo contribuinte.

DO PEDIDO

v. Ao final, requer que seja dado provimento ao Recurso, para desconsiderar o acréscimo da multa moratória sobre os débitos pagos sob o regime da denúncia espontânea. Requer, ainda, que seja realizada a intimação de todos os atos processuais, inclusive quando da inclusão em pauta de julgamento para fins de SUSTENTAÇÃO ORAL de suas razões, através de aviso de recebimento, no endereço dos procuradores, na pessoa do advogado Hamilton Gonçalves Sobreira, inscrito na OAB/CE sob o nº 13.750, com endereço na BR. 116 KM 18 S/N - Eusébio/CE.

Fez sustentação oral pela Recorrente o Dr. Felipe Barreira Uchoa, OAB/CE nº 12.639, que acrescentou preliminar de conexão com o processo 10380.721163/2010-36, já julgado em segunda instância, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, entendendo que o presente processo deve ser encaminhado àquela turma.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Massao Chinen, Relator.

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

Preliminar. Conexão.

Em memoriais, a recorrente suscita preliminar de conexão com o processo administrativo nº 10380.721163/2010-36, que tem por objeto a Dcomp nº 00181.50555.190906.1.7.02-2640, e que já foi julgado em segunda instância, com resultado favorável ao contribuinte.

A preliminar deve ser acatada. De fato, constatei que há três processos conexos: 10380.901668/2010-82, 10380.901669/2010-27 e 10380.721163/2010-36. Os dois primeiros estão sendo julgados concomitantemente nesta presente sessão, e o último foi julgado pela 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção, em 06/08/2013 (acórdão nº 1402-001.424). Os três processos tem por objeto declarações de compensação com crédito de saldo negativo de IRPJ, ano calendário 2002, que foram apreciados pelo mesmo despacho decisório nº 863074474, emitido em 19/05/2010, pela DRF/Fortaleza. No caso, a autoridade administrativa homologou parcialmente a compensação declarada no Per/Dcomp nº 00181.50555.190906.1.7.02-2640 e não homologou a dos Per/Dcomps 04812.80505.020405.1.3.02-0556 e 16131.23578.310505.1.3.02-7509, tendo cobrado multa e juros de mora pelo fato de a data de entrega das Dcomps ter sido posterior ao vencimento dos débitos.

Como o ato atacado é o mesmo, não há sentido algum em proferir decisões diferentes e sobretudo conflitantes, o que resultaria em evidente contradição. Dessa forma, ainda que eu divirja do acórdão nº 1402-001.424, entendo que a adoção da mesma decisão é imperiosa. Por isso, voto pelo provimento do recurso voluntário, para afastar a incidência da multa e homologar as compensações até o limite do crédito.

Apesar da decisão favorável, considerando que houve discussão na sessão passada, que inclusive resultou em pedido de vista, e levando em conta a natureza controvertida da matéria, entendo conveniente manter o conteúdo da apreciação do mérito na redação do presente voto.

Mérito.

O contribuinte enviou as declarações de compensação (PER/DCOMP) números 00181.50555.190906.1.7.02-2640, 04812.80505.020405.1.3.02-0556 e 16131.23578.310505.1.3.02-7509, às fls. 02/21, todas com crédito de saldo negativo de IRPJ do ano calendário 2002, para compensação de débitos ali declarados. Por meio do despacho decisório nº 863074474, às fls. 22/24, emitido em 19/05/2010, a DRF/Fortaleza homologou parcialmente a primeira compensação e não homologou as demais.

A autoridade administrativa reconheceu o crédito no valor de R\$ 6.877.592,91, que corresponde ao saldo negativo de IRPJ disponível, e que foi insuficiente para quitar todos os débitos oferecidos nas compensações. O valor do crédito não é combatido pela recorrente. O litígio circunscreve-se ao motivo da insuficiência do crédito, que decorreu do fato de as Per/Dcomps terem sido enviadas em data posterior ao vencimento dos débitos compensados, o que gerou cobrança de multa e juros de mora. O contribuinte alega que apresentou as compensações de forma espontânea. A controvérsia a ser dirimida, portanto, é se o instituto da denúncia espontânea se aplica sobre débitos quitados por meio de compensação.

A cobrança de multa de mora, em caso de denúncia espontânea, recentemente sofreu mudança de entendimento na Administração Tributária, como decorrência de decisões judiciais pacificadas. A vinculação das instâncias administrativas aos julgados judiciais pacificados no STF e STJ é ordem legal, com previsão no art. 19 da Lei nº 10.522 de 19 de julho de 2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que exige a edição de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro

*fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:
(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)*

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004) (Grifou-se)

No caso, há dois atos declaratórios da PGFN, aprovados pelo Ministro de Estado da Fazenda, pertinentes ao assunto: os de número 4 e 8, de 20/12/2011:

ATO DECLARATÓRIO Nº 04/2011

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 inexistente 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 e AGRESP 200700164263, rel. min. Humberto Martins.

Brasília, 20 de dezembro de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

ATO DECLARATÓRIO Nº 08 /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 inexistir 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

Brasília, 20 de dezembro de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

Pois bem. Uma leitura atenta dos dois enunciados permite concluir que, embora sucintos, trata-se de duas interpretações do instituto da denúncia espontânea (CTN, art. 138), sob aspectos bem diversos. O segundo ato responde à indagação: “quando ocorre a denúncia espontânea?”, de forma não exaustiva; pelo contrário, ela cuida de uma situação bem específica. O primeiro ato responde à seguinte pergunta: “qual a consequência da denúncia espontânea?”, também sob um enfoque específico. As duas situações específicas referem-se a casos que têm sido objeto de divergências, não somente na esfera judicial, mas também internamente na RFB.

O Ato Declaratório PGFN nº 04/2011 soluciona a divergência que havia sobre se a denúncia espontânea abrangia também a multa de mora, tendo em vista que muitos agentes entendiam que o benefício alcançava somente a multa de ofício. Prevaleceu o entendimento de que ambas as multas são afastadas.

Questão mais complexa é a que lida com a caracterização da denúncia espontânea, tendo em conta a multiplicidade de situações fáticas que podem ocorrer. Dentre essa variedade, o Ato Declaratório PGFN nº 08/2011 se ateve a uma das várias possibilidades fáticas envolvendo a existência ou não da declaração do débito. Mais uma, porque o STJ já havia sumulado que quando o contribuinte declara o débito e paga a destempo não há denúncia espontânea:

Súmula 360 - O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. (DJe 08/09/2008)

O verbete acima não é claro o suficiente para elucidar o caso em que o sujeito passivo declara o débito a menor e posteriormente quita a diferença. O Ato Declaratório PGFN nº 08/2011, pondo fim a essa controvérsia, determina que nesse caso haverá denúncia espontânea, desde que se efetue a quitação da diferença concomitantemente com a retificação da declaração.

Muito bem, após esses esclarecimentos, podemos começar a responder a questão crucial do presente processo: “e a compensação?”. A resposta é: a compensação simplesmente não foi discutida nesses dois atos declaratórios da PGFN. O que os procuradores fazendários estão dispensados de contestar são as lides envolvendo: i) cobrança de multa de mora na denúncia espontânea; ii) cobrança de multa sobre diferença de débito declarado a menor e pago concomitantemente à retificação da declaração. Nada há sobre compensação.

Resta então interpretar o art. 138 do CTN:

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.

No fundo, o que se pretende saber é se o termo “pagamento” contido no caput alcança a figura da compensação. Na minha avaliação, entendo que não. O ponto de partida é art. 156 do CTN, abaixo copiado.

CAPÍTULO IV

Extinção do Crédito Tributário

SEÇÃO I

Modalidades de Extinção

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

De acordo com o legislador, o pagamento, ao lado da compensação, são espécies do gênero “modalidades de extinção”. O que vale para o gênero vale para a espécie, mas a recíproca não é verdadeira, lógica esta que se extrai do silogismo aristotélico. Se a compensação também excluísse a responsabilidade pela denúncia espontânea, porque não o fariam as demais formas de extinção do crédito tributário? A dação em pagamento em bens imóveis (inciso XI) configura denúncia espontânea? É mais razoável e prudente concluir que, se o legislador pretendesse contemplar a compensação, ou outras formas de extinção do crédito, não teria escrito somente “pagamento” no caput do art. 138 do CTN. Se assim o fez, é porque quis dizer que pagamento é pagamento, e não se confunde com compensação. E de fato, trata-se de duas espécies distintas, com efeitos diferenciados. O pagamento extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior. O mesmo não ocorre com a compensação, porque ela se sujeita a uma condição (resolutória) de decisão de não-homologação, que resolve (reverte) os efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto.

Teleologicamente falando, a denúncia espontânea guarda similaridade com o instituto do arrependimento, do direito penal, que o CP garante sob duas formas, o arrependimento eficaz (art. 15) e o posterior (art. 16). Em ambas, o benefício (responder somente pelos atos já praticados e redução da pena, respectivamente) somente é concedido quando houver prova do arrependimento (impedimento do resultado no art. 15 e reparação do dano e restituição da coisa no art. 16). Nos dois institutos, o penal e o tributário, a função é a mesma: a prevalência da premiação sobre o castigo. Se no direito penal exige-se certeza de que

o acusado está arrependido, o mesmo vale para a denúncia espontânea. E tal certeza somente é obtida pelo pagamento.

Art. 15 - O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

A título de reforço, constatei a existência de recentes julgados deste CARF, no mesmo sentido do presente voto:

Processo nº 10680.724386/201071, Acórdão nº 3301002.004 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 21 de agosto de 2013

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López. A conselheira Fábria Regina Freitas declarou-se impedida.

Processo nº 10166.901196/200969, Acórdão nº 3101001.262 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de setembro de 2012

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
A denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional requer pagamento, e não outras formas de extinção do crédito tributário. Apesar de a compensação figurar como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, isso não tem o condão de igualar o instituto da compensação ao do pagamento.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator), Adriana Oliveira e Ribeiro e Vanessa Albuquerque Valente, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Corinho Oliveira Machado.

Processo nº 13502.000157/200891, Acórdão nº 3401001.082 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de outubro de 2010

MULTA DE OFÍCIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A simples declaração de compensação não configura denúncia espontânea, devendo ser mantida a multa de ofício.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não se conhecer do recurso em face da opção pela discussão na via judicial. Na parte conhecida, negou-se provimento ao recurso

Reconheço, contudo, que o tema não é pacífico nesta segunda instância. Consta inclusive julgado também recente, proferido em 06/08/2013 pela 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção, que é do mesmo contribuinte, ora recorrente. Foi dado provimento, por maioria de votos, conforme as seguintes ementas:

Processo nº 10380.721163/201036, Acórdão nº 1402001.424 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 6 de agosto de 2013

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. O objetivo do artigo 138 do CTN é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse. Não há diferença entre regularizar débito mediante pagamento ou compensação. Sob os aspectos jurídicos os dois institutos aqui referidos têm por finalidade a satisfação e quitação de obrigação pendente. Recurso Voluntário provido.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Carlos Mozart Barreto Vianna. Designado o Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva para redigir o voto vencedor. O conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto fará declaração de voto.

Analisando o julgamento do referido processo, constatei que houve declaração de voto, dando conta da existência da Nota Técnica Cosit nº 1/2012, que reconhece que a compensação configura denúncia espontânea. Confira-se o seguinte trecho:

Por outro lado, a recorrente apresentou ao colegiado o inteiro teor da Nota Técnica Cosit nº 1/2012 que, taxativamente, reconhece que a declaração de compensação pode configurar denúncia espontânea. Por oportuno, transcreve-se a seguir alguns excertos de suma importância para o deslinde do caso concreto:

[...]

Vê-se, assim, que a controvérsia tratada nos autos não mais subsiste, pois o próprio ente atuante entende que o crédito tributário exigido deve ser extinto. Além disso, a administração

reconhece que é seu dever rever de ofício exigências tais quais às discutidas nos presentes autos.

Trata-se, na realidade, de espécie de autocomposição entre as partes. Nesse sentido, traçando-se um paralelo do processo administrativo fiscal com o processo civil, o ato emanado pela RFB, em conjunto com os editados pela PGFN, equivale “à renúncia ao direito que se funda a ação”.

Equiparando-se o auto de infração à petição inicial, e a impugnação à contestação, conclui-se que a RFB deu o primeiro passo para a formação do litígio com a formalização da exigência da multa moratória. Não se desconhece que o art. 14 do Decreto nº 70.235/72 assevera que o litígio somente se forma a partir da apresentação da impugnação. Contudo, há de se considerar que tal litígio necessita de um ato inaugurador da controvérsia, que é a exigência tributária por parte do Fisco.

Pois bem, diante de tal cenário, entendo que a edição de atos por parte do autor que reconhece a insubsistência do direito material em que se funda a exigência do crédito tributário equivale à renúncia do próprio crédito em discussão.

[...]

Ora, uma vez caracterizada a renúncia ao direito em que se funda a ação, o Código de Processo Civil, em seu art. 269, V8, estabelece que haverá extinção do processo com resolução do mérito.

Isso posto, e considerando que: (i) a própria Receita Federal do Brasil entende que o direito em que se funda a exigência fiscal é inconsistente; (ii) ainda que o crédito tributário fosse mantido, a própria Receita Federal procederia à revisão de ofício da exigência; e, em homenagem ao princípio da eficiência, evitando-se que novo ato tenha que ser exarado pela administração tributária para extinguir o crédito tributário em discussão, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Ocorre que a Nota Técnica Cosit nº 1/2012, publicada em 18/01/2012, que serviu de base para a referida declaração de voto, foi revogada pela Nota Técnica Cosit nº 19/2012, em vigor desde 12/06/2012. Confiram-se os seguintes trechos relevantes da atual posição da RFB na matéria:

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:

[...]

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 acepção 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.

5. Em conseqüência, 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.

(Grifou-se)

Por fim, trago outra informação relevante extraída do voto vencido do mesmo processo acima comentado. A notícia é que a recorrente, em ação de mandado de segurança impetrado na Justiça Federal de sua jurisdição, com a mesma matéria aqui discutida, teve negada a segurança, decisão esta que foi mantida em todas as instâncias superiores, até transitar em julgado. Os trechos a seguir constam do mencionado voto vencido:

A meu ver, a distinção supra explanada excluiria a aplicação da denúncia espontânea ao caso sob análise. Na busca de jurisprudência que tratasse da matéria constatei surpreendido a existência de ação judicial interposta pela interessada. Trata-se de mandado de segurança formalizado em 2009 visando justamente a obtenção de provimento judicial que reconhecesse a inexigibilidade da cobrança de multa de mora em diversos processos de compensação, com base no art. 138, do CTN.

Ainda que o presente processo não tenha sido mencionado na ação, o que descaracteriza a concomitância entre as esferas administrativa e judicial, a tese sustentada é exatamente a mesma.

Na ação mandamental, o Juízo da 5ª Vara Federal da Seção Judiciária do Ceará, em sentença datada de 29/10/2009 denegou a segurança.

[...]

A interessada formalizou apelação que foi recebida no efeito devolutivo. Na apreciação desse recurso, o TRF da 5ª Região negou-lhe provimento (Acórdão 494101CE 2009.81.00.0105738, publicado em 15/10/2010). A ementa da decisão é cristalina:

“Aos pedidos de compensação (PER/DCOMP) relativos a tributos sujeitos à homologação, ou seja, àqueles sujeitos ao auto lançamento por meio de declaração de débitos pelo contribuinte, não declarados ou declarados e não pagos, inaplicável a norma do art. 138 do CTN, que deve ser interpretada em sua literalidade conforme impõe o art. 111 do CTN, sobretudo, quando trata tão somente de pagamento (forma de extinção do crédito tributário – art. 156, I do CTN) e não de compensação (forma distinta de extinção do crédito tributário – art. 156, II do CTN).” (Grifou-se)

O acórdão foi objeto de recurso especial pela interessada ao qual foi negado seguimento por Despacho do Desembargador Federal Vice Presidente do TRF (publicado em 18/07/2011).

O sujeito passivo apresentou agravo contra essa decisão denegatória que foi apreciado no STJ e improvido por decisão

do Ministro Benedito Gonçalves. Transcrevo trecho da decisão (publicada em 05/06/2012):

“Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.” (Grifou-se)

Não satisfeita, a interessada interpôs Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial que foi improvido nos seguintes termos (AgRg no AREsp 174514/CE, Ministro Benedito Gonçalves, T1 – Primeira Turma, sessão de 04/09/2012, Dje 10/09/2012):

“2. A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.”

Conforme informação da página do STJ, o acórdão do TRF5 transitou em julgado em 07/11/2012.

Em resumo, o recurso voluntário apresentado pela interessada trata de matéria que foi objeto de decisão definitiva no Judiciário em sentido oposto ao pleito.

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Em suma, entendo que a compensação não configura denúncia espontânea. Logo, é devida a cobrança da multa pelo atraso na quitação dos débitos compensados, conforme calculado nos despachos decisórios contestados.

Ao final da peça de defesa, a recorrente requer que seja realizada a intimação de todos os atos processuais, incluindo divulgação da pauta de julgamento para fins de sustentação oral, através de aviso de recebimento, no endereço dos procuradores. O pedido deve ser rejeitado, tendo em conta que o artigo 23 do PAF estipula que as intimações devem ser encaminhadas ao endereço do sujeito passivo, sem previsão portanto para o envio de cópia para o procurador. Quanto à divulgação da pauta de julgamento, o Regimento Interno do CARF (Ricarf) estipula, em seu art. 55 §único, que “a pauta será publicada no Diário Oficial da União com 10 (dez) dias de antecedência e divulgada no sítio do CARF na Internet”.

CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto em dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a incidência da multa e homologar as compensações até o limite do crédito.

(assinado digitalmente)

Roberto Massao Chinen

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/12/2013 por ROBERTO MASSAO CHINEN, Assinado digitalmente em 09/12/2013

3 por ROBERTO MASSAO CHINEN, Assinado digitalmente em 11/12/2013 por ANA DE BARROS FERNANDES

Impresso em 12/12/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10380.901669/2010-27
Acórdão n.º **1801-001.806**

S1-TE01
Fl. 10

CÓPIA