



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10480.909723/2009-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-002.181 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de junho de 2013  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** COMPANHIA HIDROELÉTRICA DO SÃO FRANCISCO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

Ementa:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ARTIGO 138 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CANCELAMENTO DE MULTA MORATÓRIA.

Deve ser reconhecida a aplicação do artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN - nos casos em que, antes da ocorrência do procedimento de fiscalização o contribuinte realiza a declaração do tributo até então não recolhido, acompanhada de pagamento. Entendimento expressado pelo Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial n° 962.379, julgado em caráter.

COMPENSAÇÃO - INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITO. Quando o contribuinte utiliza-se de crédito em valor superior àquele que tem direito, a compensação deve ser apenas parcialmente homologada, até o limite do direito creditório que lhe é garantido.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencido a conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó, que negava provimento. O conselheiro Walber José da Silva apresentará declaração de voto.

*(assinado digitalmente)*

**WALBER JOSÉ DA SILVA**

Presidente

*(assinado digitalmente)*

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Gileno Gurjão Barreto e Jonathan Barros Vita.

## Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação de PIS com débito de IRPJ (fls. 01/05), transmitida em 30/06/2007. **O crédito refere-se a pagamento efetuado em 29/04/2005**, e relativo à competência 06/2004, e decorre de pagamento a maior da contribuição, em virtude de diferenças na aplicação de regime cumulativo e não cumulativo de apuração da contribuição.

Segundo informações da Recorrente, com a entrada em vigor do regime de não cumulatividade, passou a sujeitar-se a tal sistemática de cálculo do PIS. No entanto, em relação a contratos firmados antes de 31/10/2003, as receitas derivadas de tais acordos permaneceram tributadas na forma cumulativa – por expressa determinação legal. Em 2005, ao realizar a atualização de preços de determinados contratos, firmados antes da data acima indicada, a Recorrente não sabia se deveria promover a migração para o regime não cumulativo – no que se refere às receitas advindas destes contratos. Na dúvida, o fez. Passou a tributar as receitas de contratos cujos preços haviam sido atualizados, pelo regime não cumulativo. **Daí que promoveu o recolhimento de PIS relativo a receitas auferidas em 06/2004, no regime não cumulativo, porém com atraso, tendo sido promovida a inclusão de juros de mora neste pagamento, mas sem recolhimento de multa moratória.**

Posteriormente, com a edição da Lei nº 11.196/06, esclareceu-se que mero reajuste de preços não alteraria o regime de apuração das contribuições, ou seja, esclareceu-se que os valores relacionados a contratos firmados antes de 31/10/2003, ainda que atualizados, permaneceriam sujeitos à sistemática da cumulatividade. Neste momento, a Recorrente percebeu que havia recolhido o PIS da competência 06/2004 sob o regime de apuração errado – não cumulativo ao invés do cumulativo. Ao confrontar os valores devidos por uma e por outra sistemática de apuração verificou que havia recolhido tributo a maior. Após esta constatação utilizou tal crédito na compensação sob análise.

O Despacho Decisório (fls. 06/08) homologou parcialmente a compensação, sob o fundamento de que **não havia crédito suficiente para quitar o débito que se pretendeu extinguir.**

Inconformada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 09/13) por meio da qual alega que a suposta inexistência de crédito suficiente para realizar a compensação pretendida ocorreu em razão de o Fisco ter entendido que, no recolhimento do PIS efetuado em atraso, em 2005 (ref. Competência 06/2004), **a contribuinte deveria ter recolhido multa moratória, em razão de seu pagamento em atraso**. Promoveu, então, a imputação dos valores e concluiu pela inexistência de saldo/credito suficiente à quitar o débito objeto da compensação.

A Recorrente defende que não deveria ter incluído multa moratória no recolhimento em atraso, pois o recolhimento foi realizado como denúncia espontânea, do que decorre que nenhuma penalidade seria devida.

Em sua defesa, a Recorrente apresenta **a DCTF retificadora, transmitida em 05/03/2007** (fls. 23/26), na qual informa o débito de PIS para a competência 06/2004, como sendo de R\$ 192.915,31, vinculado ao **DARF pago em atraso (em 29/04/2005)**, acrescido de juros moratórios, cujo valor de principal era de R\$ 367.646,33. A diferença corresponde justamente ao valor utilizado na DCOMP objeto destes autos. A declaração em DCTF restou consignada da seguinte forma, a saber:

<b>DARF 1</b>	
PA: 30/06/2004 CÓDIGO RECEITA – 6912 VCTO – 15/07/2004	
Valor do Principal	R\$ 367.646,33
Valor da Multa	R\$ 0,00
Valor dos Juros	R\$ 42.683,74
Valor Total do DARF	R\$ 410.330,07
Valor Pago do Débito A	R\$ 192.915,31

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade da Recorrente e manteve a homologação parcial da compensação, por entender que a multa moratória é devida em pagamentos atrasados, ainda que na forma de denúncia espontânea (fls. 55/60), *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

Ementa: PAGAMENTO ESPONTÂNEO EM ATRASO. MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA.

Sobre o valor do tributo pago após o vencimento, mesmo que a denúncia seja espontânea, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, incide a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITO. COBRANÇA DA PARCELA NÃO HOMOLOGADA.

Constatada insuficiência de crédito para fazer frente aos débitos declarados em DCOMP, cabe a cobrança da parcela não homologada, com os acréscimos legais cabíveis (§§ 2º e 7º do art. 74 da Lei nº 9.430/96).”

Assim como a Recorrente, os julgadores administrativos foram em busca da origem da causa da glosa, valendo-se de pesquisas, simulações e análises do sistema da Receita Federal.

Inicialmente consignaram a ocorrência do pagamento declarado pela contribuinte anexando para tanto o extrato do SINAL (fls. 51 – vcto 12/12/04), onde consta que em 29/04/2005, foi recolhido o valor de R\$ 410.330,07 (sendo R\$ 367.646,33 a título de principal e R\$ 42.683,74 de multa).

Irresignada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 68/74), no qual reitera os argumentos apresentados em sua Manifestação de Inconformidade, além de trazer jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça favorável a seu entendimento.

Vieram-me então, os autos para decisão.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Relatora

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele conheço.

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele conheço.

Após extenso relatório, necessário para a compreensão dos fatos ocorridos, percebe-se que a questão em discussão refere-se (i) à possibilidade de a autoridade administrativa exigir, em sede de procedimento de compensação, multa moratória que em etapa

anterior reduziria o crédito tributário e (ii) incidência de multa de mora no caso de denúncia espontânea.

Algumas premissas fáticas devem ser consideradas. Primeiro, nestes autos não se discute a origem do crédito, ou seja, não se questiona se a contribuinte poderia voltar ao regime cumulativo do PIS e COFINS ou se teria direito ao crédito a maior. Em segundo lugar, não há dúvida quanto ao valor do débito principal devido pela Recorrente, ao contrário, pois as autoridades administrativas assumiram o valor indicado na DCTF retificadora (R\$ 192.915,31) Vale dizer, **tanto Fisco como o contribuinte concordam que o valor de principal devido a título de PIS neste caso representa o valor indicado na segunda retificadora da DCTF.**

Consolidado o valor principal em R\$ 192.915,31, **o que se discute nos autos é a possibilidade da cobrança de multa de mora em relação, justamente, a este número que foi o único considerado como devido e efetivamente pago por meio da guia DARF em 29/04/05**, que recolheu R\$ 410.330,07.

Especificamente, a Recorrente entende que possui um determinado saldo credor, enquanto as autoridades administrativas entendem que o valor é outro, a saber:

(A) DARF PAGO		(B) VALOR DEVIDO			(C = A - B)
O QUE PENSA?		Principal	Multa	Juros	SALDO DE CRÉDITO
<b>Contribuinte</b>	410.330,07	192.915,31	-----X-----	22.397,46	292.478,89
<b>DRF/DRJ</b>	410.330,07	192.915,31	38.583,06	22.397,46	253.895,83

O valor entendido por devido pelas autoridades administrativas está demonstrado na Guia DARF simulada (fls. 54).

Em resumo, a questão é justamente o crédito. Enquanto a Recorrente entende que tem direito ao crédito de R\$ 292.478,89; a DRF/DRJ conclui que o crédito efetivo é no montante de R\$ 253.895,83. A diferença é exatamente o valor da multa (R\$ 38.583,06).

Neste aspecto alcançamos a primeira questão a ser analisada. É possível, por meio da análise da presente compensação, avaliar o crédito indicado para compensação? A resposta é afirmativa. Todavia, esta revisão não permite a constituição, via transversa, de débito tributário até então não constituído.

Conforme constatado dos documentos dos autos, a constituição do débito tributário foi realizada pela contribuinte quando da apresentação da segunda DCTF retificadora, quando a Recorrente confessou o débito em atraso mas não constituiu a multa. Nesta oportunidade a Recorrente declarou como devido o principal e os respectivos juros, uma vez que pretendeu a realização de denúncia espontânea.

O presente processo não é o meio hábil para lançar a multa que não foi constituída pela contribuinte ou fiscalização.

**A próxima questão a ser avaliada refere-se à denúncia espontânea.**

Inicialmente cumpre registrar que o processo administrativo nº 19647.004378/2005-28, no qual, de acordo com informações contidas nos autos, a questão da denúncia espontânea estaria sendo discutida, não tratou do procedimento espontâneo adotado pelo Contribuinte, conforme se atesta dos documentos trazidos aos autos.

Assim, não há concomitância no julgamento da questão, razão pela qual adentro ao mérito da questão.

Nos termos relatados, a insuficiência do crédito se deu em razão de a fiscalização entender que a denúncia espontânea realizada pelo contribuinte em 29/04/05 não afastar a multa incidência de moratória de 20%.

Ocorre que tal interpretação não se coaduna com a jurisprudência majoritária, menos ainda com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça proferido em sede de recurso repetitivo<sup>1</sup>:

*“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 conseqüente 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*

<sup>1</sup> As decisões proferidas em sede de Recurso Repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça são de observação obrigatória pelos julgadores administrativos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - conforme artigo 62-A do Regimento Interno:

“Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça 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

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. 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

(Recurso Especial nº 1.149.022 - SP (2009/0134142-4) – Ministro Luiz Fux – destaquei)

Inaplicável, portanto o entendimento do v. acórdão no sentido de impossibilidade de se eximir a multa de mora com a denúncia espontânea, o que faz com que o crédito pleiteado pela Recorrente seja suficiente à satisfação da compensação pretendida.

Ante o exposto, conheço do presente recurso para o fim de DAR-LHE PROVIMENTO, reconhecendo a compensação nos termos como realizados.

É como voto.

Sala das Sessões, em 27 de junho de 2013.

*(assinado digitalmente)*

Relatora Fabiola Cassiano Keramidas

## **Declaração de Voto**

CONSELHEIRO WALBER JOSÉ DA SILVA

Inicialmente, acato a decisão da DRJ de não analisar a legitimidade dos débitos declarados ou pagos pela Recorrente, isto é, se o valor devido de PIS do PA 06/04 está correto ou não (tanto no regime cumulativo como no regime não cumulativo).

A minha análise se restringirá ao objeto da lide estabelecida (ocorreu ou não denúncia espontânea com direito ao pagamento do PIS sem a multa de mora) pelo fato da Recorrente (i) ter efetuado o pagamento de um débito de PIS em atraso e sem multa de mora (que julgava devido); (ii) ter comunicado o fato à RFB para caracterizar a denúncia espontânea; (iii) não ter efetuado a retificação da DCTF quando do pagamento; (iv) e posteriormente (dois anos depois) apresenta DCTF retificadora declarando um débito de valor diferente do constante da comunicação feita à RFB via processo (do mesmo PA) e vinculando-o ao mesmo DARF constante da referida comunicação à RFB (para liquidar débito).

Há que se decidir se o débito de PIS declarado na DCTF retificadora, do mesmo PA, mas com valor diferente do débito constante da “denúncia espontânea” e do DARF pago dois anos antes é o mesmo débito (como defende a Recorrente) ou é um débito “novo” que o contribuinte pretende quitar com aquele DARF, como entendeu a DRJ.

Também é necessário decidir se esta situação estar albergada pela decisão proferida pelo STJ (REsp nº 1.149.022 – SP - rito RR) sobre a incidência da multa de mora nos pagamentos espontâneos, posto que não houve a retificação do valor declarado anteriormente (DCTF) quando do pagamento, vindo o contribuintes a fazê-lo dois anos depois, mudando para menos o valor do débito que entende devido. Tudo isto sem que houvesse procedimentos fiscalizatório prévio.

Passo à análise das questões de mérito da lide.

A comunicação da “denúncia espontânea” feita pela Recorrente em maio/05 é inócua e em anda afeta meu entendimento sobre a lide. Portanto, não a levarei em consideração.

Conforme abaixo se vê, a decisão do STJ (REsp nº 1.149.022 – SP) trata do caso em que o contribuinte retifica declaração de débito para incluir diferença e, concomitantemente, efetua o pagamento da diferença, tudo isto antes de qualquer procedimento fiscalizatório.

*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.*

[...]

*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.*

No caso dos autos, previamente a qualquer procedimentos fiscalizatório, o contribuinte, antes de efetuar a retificação da declaração, efetuou o pagamento de PIS e, muito tempo depois, é que procedeu a retificação da declaração (DCTF) para incluir uma diferença menor do que a que tinha pago anteriormente (vinculou na DCTF o débito ao DARF pago anteriormente) e, por entender indevido parte do pagamento efetuado, está pleiteando a restituição do indébito.

A DRJ entende que discussão restringe-se à multa de mora, não sobre o pagamento realizado a destempo (o DARF), mas sim sobre o débito que o sujeito passivo pretende quitar com aquele DARF.

Muito bem. Fiquemos com o entendimento da DRJ de que aqui não se discute se sobre o débito de PIS pago no dia 29/04/2005 incidia ou não a multa de mora. Mas sim se sobre o débito que a Recorrente pretende quitar com aquele pagamento incide ou não multa de mora.

Lembro que, como bem disse a decisão recorrida, o aproveitamento do pagamento na DCTF é feito pelo total do DARF recolhido e não pelo valor de cada uma das parcelas pagas.

Também é importante lembrar que aqui não se está tratando de compensação de débitos de PIS com créditos de PIS. Isto porque o DARF utilizado para quitar o débito declarado também é de PIS e do mesmo período de apuração do DARF pago. Portanto, trata-se aqui de simples alocação de pagamento de PIS a débito declarado de PIS do mesmo PA.

O detalhe é que o pagamento ocorreu após o vencimento do débito. No DARF pode ter sido destacado, ou não, multa e juros de mora. Não faz diferença porque a alocação é feita pelo total pago e não parcela por parcela, como se disse.

Outro detalhe fundamental é que o débito se refere a diferença, ou seja, é um complemento do valor regularmente declarado em DCTF e esta diferença só foi declarada em DCTF muito tempo após a realização do pagamento. Pagamento e retificação da declaração não foram concomitantes.

E este detalhe – pagamento e retificação da declaração não são concomitantes – faz toda a diferença para a decisão recorrida. A decisão do STJ no REsp acima citado se refere a retificação de declaração e pagamento concomitantes.

No meu entendimento, SMJ, se o pagamento e a retificação da declaração ocorreram antes de qualquer procedimento de ofício, e o pagamento antecedeu à retificação da declaração, aplica-se a decisão do STJ sobre a matéria. Se entre o pagamento e retificação da DCTF tivesse o Fisco iniciado procedimento de fiscalização, não se caracterizaria a denúncia espontânea (mesmo com a comunicação do contribuinte via processo) porque a condição estabelecida pelo STJ é que ocorra a retificação da declaração (que impede o lançamento de ofício) e o pagamento. Sem um ou sem o outro, é devido a multa de mora ou de ofício, conforme o caso. Por isto é que a decisão do STJ é no sentido de que a multa de mora é devida no caso de débito declarado e não pago.

No caso dos autos, pagamento e retificação da declaração não ocorreram simultaneamente. No entanto, o pagamento ocorreu antes da retificação da DCTF e não houve procedimento fiscalizatório antes da retificação da DCTF. Por esta razão, entendo que ao caso aplica-se a decisão do STJ no Recurso Repetitivo acima referido para declarar indevida a multa de mora no pagamento em tela.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

WALBER JOSÉ DA SILVA