



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.903417/2018-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-002.977 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 11 de maio de 2022
Recorrente CEMIG DISTRIBUICAO S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

DENUNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, que lhe deu provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria - Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 106-017.673 proferido pela 2ª Turma da Delegacia Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela recorrente (fls. 245/255).

O Despacho Decisório com número de rastreamento 130930550, emitido eletronicamente em 05/03/2018, referente ao crédito demonstrado no PER/DCOMP n.º 21147.91036.270417.1.3.02-8562, proveniente de um Saldo Negativo IRPJ, do ano-calendário 2014, reconheceu créditos da ordem de R\$ 113.079.338,77.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual homologou-se parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP n.º 22677.26437.211117.1.3.02-2632.

O detalhamento das parcelas confirmadas encontra-se no documento intitulado “Despacho Decisório - Análise de Crédito”.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Assegurou que a apuração resultante na homologação parcial do seu pedido referir-se-ia, única e exclusivamente, à equivocada e arbitrária inclusão da multa de mora nas DCOMP's n.º 21147.91036.270417.1.3.02-8562 e 22835.82027.290717.1.3.02.0946, decorrente do recálculo de débitos denunciados espontaneamente, que ensejou a redução no crédito original para R\$ 1.754.996,25, dando azo à aparente insuficiência de crédito para compensação integral de Débitos de COFINS competência outubro de 2017 (DCOMP n.º 22677.26437.211117.1.3.02-2632).

Defendeu que não caberia o lançamento da multa de mora por se tratar de débito objeto de denúncia espontânea pelo sujeito passivo, hipótese em que a legislação e jurisprudência determinam o seu expresso afastamento e exclusão, que por consequência implicaria no reconhecimento da legitimidade da restituição requerida pela Manifestante.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Regularmente cientificada do Acórdão da DRJ em 26 de agosto de 2021, apresentou recurso voluntário, em 21 de setembro de 2021 (fl. 261), assim manejado (fls. 262/272).

Defendeu que o entendimento proferido pela decisão recorrida, consubstanciado na Nota Técnica 19/2012 e na Solução de Consulta COSIT 233/2019, de que a compensação não se equipararia ao pagamento para fins e aplicação dos efeitos do artigo do art. 138 do Código Tributário Nacional, e, portanto, não haveria suficiência de crédito pela necessidade de imposição de multa de mora ao débito compensado, seria diametralmente contrário ao entendimento do STJ sobre a matéria.

O problema, segundo a Recorrente, portanto, estaria no acréscimo da multa de mora aos débitos declarados nos PER/DCOMPs de n.º 22835.82027.290717.1.3.02-0946 e 21147.91036.2700417.1.3.02-8562, gerando insuficiência do saldo para compensação com os débitos.

Passa a tratar da constituição das DCOMP's que, no seu entendimento, não poderiam exigir multa de mora nos débitos informados.

DA DCOMP n.º 21147.91036.270417.1.3.02-8562

Em Janeiro de 2017, apurou débito de IRPJ no valor de R\$18.688.141,62 e débito de R\$4.004.765,12 de CSLL, tendo quitado os referidos débitos através do DCOMP n.º 00276.42827.240217.1.3.03-6001, tendo sido transmitida, em 20/03/2017, a DCTF Original de janeiro, conforme documento anexo.

Não obstante as informações originalmente transmitidas, em processo de revisão das informações transmitidas, foi realizado novo registro que ensejou a alteração da base de cálculos dos do IRPJ e do CSLL, alterando o montante devido para R\$ 25.291.613,07 e R\$ 8.815.409,97, respectivamente.

Diante das alterações apuradas, fez-se necessário o recolhimento complementar dos tributos, ensejando a transmissão da DCOMP 21147.91036.270417.1.3.02-8562 no valor total de R\$11.648.105,67, referentes à diferença de R\$6.738.842,61 do IRPJ e R\$ 4.909.263,06 da CSLL, utilizando-se da denúncia espontânea e dos créditos de IRPJ ano calendário 2014, bem como a transmissão da DCTF retificadora em 28/04/2017.

Defende a adequação da sua conduta e a realização de denúncia espontânea, contudo, a Receita Federal desconsiderou a aplicação do instituto da denúncia espontânea e acrescentou a multa de mora aos débitos declarados, ensejando a glosa de crédito no valor de R\$1.683.474,10 do saldo do crédito original, conforme disposto no despacho Decisório n.º 13093050 (Processo de crédito 10680-903.417/2018-13).

DA DCOMP n.º 22835.82027.290717.1.3.02-0946

Em março de 2016 apurou débito de IRPJ, tendo transmitido a DCTF original em 19/05/2018. Entretanto, em momento posterior, ao elaborar a ECF, foi verificado um erro na base de cálculo utilizada para a apuração inicialmente realizada, elevando o débito para R\$471.241,92.

Em razão da necessária retificação, em 29/07/2017, utilizando-se do instituto da denúncia espontânea, foi transmitida DCOMP 22835.82027.290717.1.3.02-0946 requerendo a compensação no valor total de R\$544.095,92, referente ao tributo apurado, acrescido dos juros de mora. Ato contínuo, em 01/12/2017 foi transmitida a DCTF retificadora contemplando o débito de IRPJ apurado.

Novamente desatenta ao afastamento da multa em razão da denúncia espontânea, a Receita Federal realizou novos cálculos pertinentes ao IRPJ apurado em março de 2016 e aplicou a multa de mora, dando azo à glosa de crédito no valor de R\$71.249,15 do saldo do crédito original, conforme disposto no despacho Decisório n.º 13093050 (Processo de crédito 10680-903.417/2018-13).

DA DENUNCIA ESPONTÂNEA

Segundo a Recorrente, ao interpretar o alcance da denúncia espontânea, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça restou pacificada no sentido de que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva, razão pela qual ambas as espécies seriam excluídas.

Neste caminhar, continua a Recorrente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional teria editado o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, posteriormente convalidado no Ato Declaratório nº 04/2011, cujo teor dispensa a entidade da apresentação de contestação, de interposição de recursos e desistência dos já interpostos, em relação às ações e decisões judiciais sobre a matéria.

Por sua vez, o § 4º, do art. 19, da Lei nº 10.522/02 impede a constituição de crédito tributário pela Secretaria da Receita Federal do Brasil nos casos em que tenha sido editado ato declaratório pela PGFN em relação às matérias pacificadas na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Aduz que este seria também o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre a matéria (colaciona julgados).

Alega que, mesmo com a edição do Ato Declaratório nº 04/2011 pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e sua aprovação pelo Ministro de Estado da Fazenda, verificou-se que a orientação deixou de ser seguida no caso concreto, oportunidade na qual foi aplicada a multa de mora em situação envolvendo denúncia espontânea.

Defende que, por se tratar de situação envolvendo a retificação de declaração do débito tributário, noticiando a existência de diferença a maior no valor do tributo devido, acompanhado, inclusive, da **quitação do remanescente**, configurar-se-ia a denúncia espontânea e, conseqüentemente, o afastamento da multa moratória, nos termos da jurisprudência do STJ firmada em recurso representativo de controvérsia (antigo art. 543-C do CPC).

Para a Recorrente a PGFN se manifestara no sentido de acolher a orientação da Corte Superior por meio do Parecer/PGFN/CRJ/Nº 2124/2011, aprovado pelo Ato Declaratório nº 08/2011, reconhecendo que “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”.

Salienta que a questão restaria pacificada, inclusive, no âmbito da jurisprudência do CARF (cita julgados).

Alega, com base em julgados do CARF, que há de reconhecer a compensação como equiparada ao pagamento para efeito de configuração da denúncia espontânea.

Assim, por entender insubsistente as razões que levaram ao desprovimento da manifestação de inconformidade, ante o acolhimento das presentes razões de recurso, deve-se reconhecer a suficiência de crédito, uma vez que o débito remanescente na verdade não resiste aos argumentos acima expostos.

À vista de todo exposto, requer seja conhecido e provido o Recurso Voluntário, para reformar o acórdão recorrido no sentido de homologar integralmente o pedido de compensação constante no PER/DCOMP nº 22677.26437.211117.1.3.02-2632.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 1003-002.977 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10680.903417/2018-13

Voto

Conselheiro Márcio Avito Ribeiro Faria, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, cabendo dele tomar conhecimento.

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

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

Sem embargo, a **apuração** que resultou na homologação parcial do PER/DECOMP supramencionado refere-se **única e exclusivamente à equivocada e arbitrária inclusão da multa de mora** nas DCOMP n.º 21147.91036.270417.1.3.02-8562 e 22835.82027.290717.1.3.02.0946, **decorrente do recálculo de débitos denunciados espontaneamente**, que ensejou a redução no crédito original para R\$ 1.754.996,25, dando azo á aparente insuficiência de crédito para compensação integral de Débitos de COFINS competência outubro de 2017 (DCOMP n.º 22677.26437.211117.1.3.02-2632).

Por seu turno, o Fisco entende que a ocorrência da denúncia espontânea, para afastar a incidência da multa de mora, exige o pagamento, não se estendendo aos débitos extintos por compensação declarada, mesmo entendimento da r. decisão recorrida, vejamos (fl. 255):

Resta claro, portanto, que, no entendimento da Receita Federal, a denúncia espontânea, para afastar a incidência da multa de mora, exige o pagamento em espécie para sua ocorrência, não se estendendo aos débitos extintos por compensação declarada.

Não se pode perder de vista que, diferente do prolatado pela Recorrente, não existe divergência entre o entendimento aplicado pela RFB sobre a distinção entre multa moratória e punitiva e o Ato Declaratório n.º 04/2011 do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

DOS DÉBITOS VENCIDOS

É de se notar que as informações, constantes na análise dos pedidos de compensação, deixam claro a incidência dos devidos acréscimos legais (art. 61, da Lei n.º 9.430, de 1996), posto que os débitos estariam vencidos.

Assim disciplina a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (grifei):

Art. 61. **Os débitos para com a União**, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, **não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

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

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

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

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

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

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

DA DENUNCIA ESPONTÂNEA

Por outro lado, a Recorrente entendeu que a retificação de declaração do débito tributário, noticiando a existência de diferença a maior no valor do tributo devido, **acompanhado da compensação do remanescente**, configuraria a denúncia espontânea e, conseqüentemente, o afastamento da multa moratória, trazendo como argumentos de defesa ementas de julgados administrativos e judiciais.

Em relação às decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade julgadora administrativa, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal – PAF, incluído pela Lei 11.196/2005.

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

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

Ainda no tocante à jurisprudência colacionada pela Recorrente, é certo que apenas aproveita às partes integrantes da lide, nos limites do julgado, de conformidade com o disposto no art. 472 do Código de Processo Civil, instituído pela Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973.

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Pois bem.

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

Sem maiores delongas, restou claro o entendimento, acompanhado por este relator, de que a extinção do crédito tributário mediante compensação não equivale ao pagamento referido pelo artigo 138 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN¹, para fins de configuração de denúncia espontânea.

O Fisco se posicionou sobre o tema, inicialmente apresentado na Nota Técnica Cosit n.º 19, de 2012, e mais recentemente na Solução de Consulta Cosit n.º 233, de 16/08/2019, trazendo, inclusive, entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça – STJ, que assim afirma (grifei):

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

[.....]

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

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

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

33. Foi expedida a Nota Técnica COSIT n.º 19, de 12/06/2012, de onde se extrai que:

c) não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei n.º 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

¹ 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.

todo o débito confessado; c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;

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

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

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

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

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

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

3. Agravo interno desprovido.

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

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

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

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

III - Agravo interno improvido.

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

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

Nessa seara, não há que se aplicar à compensação os mesmos efeitos do art. 138 do CTN, dado que são incompatíveis o art. 138 com o art.170 do CTN e o art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Portanto, resta demonstrado que a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, exige o pagamento em sentido restrito para sua ocorrência, conseqüentemente, não há como acatar a alegação do contribuinte e a r. decisão recorrida deve ser mantida sem alteração.

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria