



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

Processo n° 10680.912454/2012-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.628 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria COFINS
Recorrente CEMIG GERACAO E TRANSMISSAO S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/03/2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ALOCAÇÃO DO SALDO DE CRÉDITO ENTRE DIVERSAS COMPENSAÇÕES. CANCELAMENTO DE OFÍCIO DE COMPENSAÇÃO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

O cancelamento da Declaração de Compensação apenas é possível no momento anterior à decisão administrativa que lhe homologue ou negue homologação.

DENUNCIA ESPONTÂNEA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONFISSÃO PRÉVIA. DIFERENÇA DE VALOR CONFESSADA E PAGA EM MOMENTO SUPERVENIENTE. RECURSO REPETITIVO. ART. 62-A DO RICARF.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça não é de que a denúncia espontânea seria impossível em tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mas de que a denúncia espontânea não se configura se o contribuinte, em razão de tal sistemática de lançamento, faz a prévia confissão do débito e deixa transcorrer o prazo de vencimento, para depois pretender uma falsa espontaneidade (Súmula STJ/360 e Recursos Especiais n°s 886.462 e 962.379 da Primeira Seção do STJ, Dje 28/10/2008).

Não se tratando de prévia confissão, mas de diferença de tributos que foi confessada e paga de maneira superveniente, aplica-se a denúncia espontânea, afastando-se a aplicação de penalidades, em cujo conceito se insere a multa de mora.

Entendimento firmado em regime de recurso repetitivo, na forma do art. 543-C do CPC (Recurso Especial n° 1.149.022, da Primeira Seção do STJ, Dje 24/06/2010), que deve ser aplicado no julgamento administrativo por força do art. 62-A do Regimento Interno deste Conselho. Precedentes (acórdão 3403-001.946, j. 19/03/2013; acórdão 3403-002.060, j. 24/03/2013).

O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls.) cujos argumentos são assim resumidos no relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG – DRJ (fls. 131/132):

5.2 Informa que apurou a COFINS referente ao mês de março/2005 no valor de R\$16.210.800,00, recolhendo o valor apurado; posteriormente apurou erro na apuração da base de cálculo, apurando nova contribuição, no valor de R\$ 11.390.568,68. Informa que retificou a DCTF mensal. O erro cometido deu origem ao pagamento a maior no importe de R\$4.820.231,32.

5.3 Em 28/11/2005 apresentou a DCOMP de no 18890.12924.281105.1.3.04-4659, utilizando o crédito original de COFINS do mês de março/2005 no valor de R\$ 2.120.434,01. “Todavia, efetivamente a Companhia não utilizou a referida Declaração para quitar o débito do período mencionado e também não efetuou o cancelamento formal desse PER/DCOMP”. (negritos do original)

5.4 Esclarece que, uma vez não utilizado o crédito na DCOMP de no 18890.12924.281105.1.3.04-4659, apresentou a DCOMP de no 13059.10276.031007.1.7.04- 8309 para compensar diversos débitos, mediante a utilização do crédito no importe de R\$ 2.131.813,30; tal procedimento “gerou o saldo remanescente de R\$ 2.688.418,01”. (negritos do original)

5.5 Informa que não acrescentou a multa de mora aos débitos declarados na DCOMP de no 13059.10276.031007.1.7.04-8309 por motivo da “retificação espontânea das apurações ante a ausência de qualquer ação fiscal”. (negritos do original)

5.6 O crédito remanescente, no importe de R\$ 2.677.418,01, foi utilizado na PER/DCOMP de no 23947.80387.031007.1.3.04-5652. Apresenta planilha demonstrativa da apuração do crédito e da utilização da parcela recolhida a maior, mencionando a homologação indevida da PER/DCOMP de no 18890.12924.281105.1.3.04-4659 e a inclusão arbitrária da multa de mora quando da homologação da compensação declarada na PER/DCOMP de no 13059.10276.031007.1.7.04-8309.

5.6.1 Acrescenta que a insuficiência do crédito apurada pela DRF na DCOMP em análise neste processo tem origem na homologação indevida da PER/DCOMP de no 18890.12924.281105.1.3.04-4659 e no acréscimo da multa de mora aos débitos compensados na PER/DCOMP de no 13059.10276.031007.1.7.04-8309.

5.6.2 O manifestante menciona a anexação da DCTF e da DACON do mês de janeiro/2005 para demonstrar que o crédito identificado na DCOMP de no 18890.12924.281105.1.3.04-4659 não foi utilizado, e que “independentemente do cancelamento formal do referido PER/DCOMP, reconheceu-se crédito passível de compensação o qual restou inutilizado”. Propugna pela

revisão da homologação da PER/DCOMP no 18890.12924.281105.1.3.04-4659, com o “cancelamento “de ofício” do aludido pedido de compensação, considerada a não utilização do crédito declarado”.(negritos do original)

5.7 Acerca da DCOMP de no 13059.10276.031007.1.7.04-8309, informa que “o procedimento realizado pela Requerente foi, tão somente, uma realocação de pagamentos de COFINS e não um pagamento em atraso de contribuição a ensejar a aplicação de multa”. (negritos do original)

5.8 Em outra linha argumentativa, aduz que “mesmo que se admita a incidência de multa sobre os débitos constituídos pelo recolhimento equivocado” (...) há de se consignar que estes débitos foram confessados pela Requerente, por meio da Denúncia Espontânea, o que exclui, logo de plano, qualquer multa”. Invoca o art. 138 do CTN em abono de seus argumentos.

5.8.1 O manifestante invoca os Atos Declaratórios 4 e 8 da PGFN acerca da não insurgência no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea.

5.9 Por fim, requer o conhecimento e provimento da manifestação de inconformidade, para que seja revista a homologação da PER/DCOMP no 13059.10276.031007.1.7.04-8309 e a anulação da homologação do PER/DCOMP no 18890.12924.281105.1.3.04-4659, com vistas na homologação integral da compensação informada na PER/DCOMP no 23947.80387.031007.1.3.04-5652.

A DRJ, por meio do Acórdão nº 02-41.161, de 14 de novembro de 2012 (fls. 129/138), negou provimento à manifestação de inconformidade, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 15/04/2005

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA - OPERACIONALIZAÇÃO

A compensação tributária obedece a regras específicas, previstas na legislação tributária. As regras para o encontro de contas estão expressamente determinadas nesta legislação e devem ser obedecidas integralmente.

RETIFICAÇÃO/CANCELAMENTO DA DCOMP

A retificação ou o cancelamento da DCOMP somente é possível na hipótese de inexatidões materiais cometidas no seu preenchimento, da forma prescrita na legislação tributária vigente e somente para as declarações ainda pendentes de decisão administrativa na data da sua apresentação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 143/201), sustentando a necessidade de reforma do entendimento da DRJ tanto no que recusou a possibilidade do cancelamento de ofício da Declaração de Compensação como na parte em que recusou a aplicação da denúncia espontânea, apresentando como razão de reforma os mesmos fundamentos contidos em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator

O recurso voluntário foi protocolado em 07/01/2013 (fl. 143), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da notificação do acórdão da DRJ, ocorrida em 06/12/2012 (fl. 142).

Por ser tempestivo e por conter fundamentos de reforma do acórdão da DRJ, tomo conhecimento do recurso.

O presente caso discute a forma de aproveitamento do crédito correspondente ao recolhimento a maior de Cofins em relação ao fato gerador 03/2005.

Mais especificamente, discutem-se as razões pelas quais o crédito não foi suficiente para a integral quitação dos débitos apontados (e confessados) pelo contribuinte na DCOMP nº 23947.80387.031007.1.3.04-5652.

A razão da insuficiência do crédito, conforme apontado pelo Despacho Decisório, foi a utilização para a extinção dos débitos apontados pelo próprio contribuinte em compensações anteriores: as DCOMPs nº 18890.12924.281105.1.3.04-4659 e 13059.10276.031007.1.7.04-8309.

a) cancelamento da DCOMP nº 18890.12924.281105.1.3.04-4659

No que se refere à DCOMPs nº 18890.12924.281105.1.3.04-4659, o Recorrente insiste na confusa alegação de que “*independente do cancelamento formal do PER/DCOMP em referencia, reconheceu-se crédito passível de compensação do qual restou inutilizado*” (fl. 146), sugerindo anacronicamente que a referida declaração teria o efeito valido de reconhecer o direito de crédito mas que não se lhe poderia reconhecer nenhum efeito em relação aos débitos, em relação aos quais o crédito deveria ser tido como “não utilizado”.

Ora, tal como foram apresentadas as Declarações de Compensação no presente caso, não se revela minimamente razoável que o contribuinte espere que a Administração Tributária escolha qual DCOMP deveria ser considerada válida e qual deveria ser cancelada de ofício, analisando razões que apenas poderiam motivar o próprio contribuinte a imprimir a devida ordem aos pedidos que formaliza perante o Fisco.

Se o contribuinte apresentou duas ou mais declarações de compensação utilizando o mesmo crédito, e indicando a sequência como entende que deve acontecer a alocação deste crédito para o pagamento dos débitos que o próprio contribuinte também indica, cabe à Administração Tributária apenas homologar ou não tal procedimento.

Apresentadas as declarações de compensação, se o contribuinte não as retifica nem pede seu cancelamento, apenas pode acontecer uma de duas possibilidades: ou a compensação será homologada (mesmo que tacitamente) ou lhe será negada homologação.

No caso houve a homologação desta que foi a primeira compensação transmitida pelo contribuinte – a DCOMP 18890.12924.281105.1.3.04-4659 – não havendo que se falar em qualquer hipótese ou contexto fático que autorize ou justifique o cancelamento de ofício de tal DCOMP.

Se o contribuinte entende que a extinção do crédito tributário, que decorreu da homologação de tal compensação, configura um recolhimento indevido ou em valor maior que o devido, resta-lhe lançar mão da via ordinária da restituição do valor que entende ter sido pago em valor maior que o devido.

b) denúncia espontânea no pagamento realizado na DCOMP nº 13059.10276.031007.1.7.04-8309

Não se pode fazer confusão quanto ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça a respeito da denúncia espontânea, devendo-se distinguir com segurança as seguintes situações.

- (A) em que o contribuinte apresenta a declaração (confessando o débito) e simplesmente deixa de pagar o tributo no vencimento, depois pretendendo realizar este pagamento a destempo - caso em que não se configura a denúncia espontânea, tratado pela Súmula STJ/360 e nos Recursos Especiais 886.462 e 962.379; e
- (B) em que o contribuinte, verificando a falta de pagamento e de declaração de um débito referente ao passado, promove, então, a sua confissão e pagamento – caso em que se configura a denúncia espontânea –, sendo que tal débito pode se referir a uma diferença de valor, de maneira que o contribuinte apresenta declaração retificadora acrescentando o valor correspondente a esta diferença que se quer confessar espontaneamente e promove o pagamento; esta situação é expressamente reconhecida no Recurso Especial 1.149.022, julgado pelo STJ em regime de recurso repetitivo (art. 543-C do CPC).

Note-se, pois, que o STJ não diz que a denúncia espontânea é impossível em tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

O que diz o STJ é que a denúncia espontânea não se configura se o contribuinte faz a prévia confissão do débito e deixa transcorrer o prazo de vencimento, para depois de ultrapassado este prazo pretender uma “falsa espontaneidade de recolhimento”, eis que referente a um débito que reconhecidamente já havia confessado.

Com efeito, entende a referida Corte Legal que, “*Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido*” (REsp 886462/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

Mas se a confissão é concomitante com o pagamento, então resta configurada a denúncia espontânea.

A denúncia espontânea, como vista, é reconhecida pelo STJ inclusive quando realizada em relação a diferença de valores.

Em tais casos o contribuinte realiza a confissão por meio de DCTF-retificadora, por meio da qual aumenta o valor do débito confessado (com a inclusão da diferença em relação à qual se aplica a denúncia espontânea), promovendo o concomitante pagamento.

Isto fica bem ilustrado no seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A jurisprudência desta Corte pacificou orientação, em sede de recursos repetitivos, na forma do art. 543-C, do CPC (REsp's n.1.149.022, 962.379 e 886.462), no sentido de que "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".

Por outro lado, "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".

Sobre o tema, esta Corte editou a Súmula n. 360, a qual dispõe que: "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

Por fim, "a regra do artigo 138 do CTN não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva com o fito de excluir apenas esta última em caso de denúncia espontânea" (REsp 908.086/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 16.6.2008).

2. Recurso especial não provido.

(REsp 1210167/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/12/2011, DJe 09/12/2011)

A distinção entre as duas situações acima mencionadas também pode ser conferida no seguinte julgado, proferido em regime de **recurso repetitivo**:

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 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.

(REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

O resumo de tal recurso repetitivo, no sítio do STJ, é feito nos seguintes termos:

Ordem de Inclusão	Julgado Em	Processo	Órgão Julgador	Ministro	Data de Afetação	Acórdão Publicado Em	Recursos:	Trânsito em Julgado
426	09/06/2010	RESP 1149022	PRIMEIRA SEÇÃO	LUIZ FUX	23/03/2010	24/06/2010	Não	01/09/2010
<p>Questão relativa à configuração de denúncia espontânea (artigo 138, do CTN) na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.</p>								

Tal entendimento, firmado em recurso repetitivo, deve ser transportado para o presente caso, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, visto que o Recorrente promoveu o pagamento de diferença que não se encontrava confessada nas declarações anteriores.

Foi demonstrado, com efeito, que a diferença de valor correspondente à Cofins dos fatos geradores de maio, junho, julho e agosto/2005, que foi objeto da denúncia espontânea, não havia sido confessada nas DCTFs-originais (fls. 71/76), sendo apenas posteriormente paga (em 03/10/2007, por meio de DCOMP; fls. 54/61) e confessada (por meio de DCTF-retificadoras, apresentadas em 02/10/2008; fls.77/79).

Verifica-se, pois, que se trata de diferença de valor paga e confessada apenas posteriormente, não se tratando de confissão prévia do valor seguida de mero pagamento a destempo.

No presente caso, portanto, o Recorrente promoveu o pagamento espontâneo de diferença de tributos que não havia confessado anteriormente.

Aplica-se ao presente caso o entendimento firmado pelo STJ no recurso repetitivo, tal como já entendeu esta Turma em julgamentos anteriores, cujas ementas transcrevo abaixo:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005**Ementa: PAGAMENTO DE TRIBUTOS APÓS O VENCIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CARACTERIZAÇÃO. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA.**O recolhimento extemporâneo de tributo, efetuado concomitantemente ou antes de sua confissão em DCTF retificadora, transmitida depois do vencimento do prazo para o cumprimento dessa obrigação acessória, está ao abrigo do instituto da denúncia espontânea, descabendo a aplicação de multa de mora. (Inteligência do decidido no REsp 1.149.022, relator Ministro Luiz Fux)**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005**Ementa: RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. JULGAMENTOS NO CARF.**As decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática prevista no art. 543-C do CPC devem ser reproduzidas nos julgamentos do CARF.**Recurso Voluntário Provido em Parte**Direito Creditório Reconhecido em Parte**(acórdão 3403-002.060, PA 10980.923829/2009-96, Rel. Cons. Alexandre Kern, j. 24/04/2013)**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**Período de apuração: 31/12/2004 a 31/05/2005**(...) DENUNCIA ESPONTÂNEA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONFISSÃO PRÉVIA. CONCOMITÂNCIA DO PAGAMENTO E DA CONFISSÃO DE DIFERENÇA DE VALORES. APLICAÇÃO. RECURSO REPETITIVO. ART. 62-A DO RICARF.**O entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça não é de que a denúncia espontânea seria impossível em tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mas que a denúncia espontânea não se configura se o contribuinte, em razão desta sistemática de lançamento, faz a prévia confissão do débito e deixa transcorrer o prazo de vencimento, para depois pretender uma falsa espontaneidade (Súmula STJ/360 e Recursos Especiais n.ºs 886.462 e 962.379 da Primeira Seção do STJ, Dje 28/10/2008).**Não se tratando de prévia confissão, mas de diferença de tributos que foi confessada e paga de maneira concomitante, aplica-se a denúncia espontânea, afastando-se a aplicação de penalidades, em cujo conceito se insere a multa de mora.*

Entendimento (Recurso Especial nº 1.149.022, da Primeira Seção do STJ, Dje 24/06/2010).

Recurso provido.

(acórdão 3403-001.946, processo 10283.005545/2005-50, Rel. Cons. Ivan Allegretti, j. 19/03/2013)

Confira-se, ainda, que o pagamento foi feito incluindo o principal e os juros de mora, apenas deixando de recolher a multa de mora.

É certo, outrossim, que a multa moratória tem natureza punitiva, constituindo penalidade aplicada em razão de ter sido ultrapassado o prazo de recolhimento do tributo.

É isto, aliás, o que reconhece categoricamente o Supremo Tribunal Federal na Súmula 565 ("A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência").

Assim, a denúncia espontânea afasta tanto a aplicação da multa de ofício como a multa de mora.

Por fim, deve-se reconhecer que tanto o recolhimento por DARF como a compensação por meio de DCOMP configuram o pagamento – ainda que, em ambos os casos, sujeitos a homologação – caracterizador da denúncia espontânea.

Com propriedade, a compensação surte o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento: ambos surtem o efeito imediato de extinção do crédito tributário e estão sujeitos, igualmente, à homologação pela autoridade fiscal.

Perceba-se que o recolhimento a que se está referindo não trata da hipótese de pagamento prevista no inciso I do art. 156 do CTN, mas ao inciso VII, que se refere ao "*pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º*".

Assim, caso se levasse ao extremo da literalidade o entendimento de que o pagamento a que se refere o art. 138 do CTN apenas poderia se referir à hipótese do inciso I do art. 156, então nem mesmo poderia alcançar a hipótese do inciso IV, na qual a extinção cobina a antecipação com a homologação do pagamento pela autoridade administrativa.

Ou seja, confinar obtusamente o conceito de pagamento do art. 138 do CTN ao inciso I do art. 156 implicaria em recusar a denúncia espontânea tanto na hipótese de extinção pela compensação como pelo adiantamento de valores pertinente à sistemática de lançamento por homologação, o que na prática esvaziaria qualquer utilidade ao referido dispositivo.

Para o Superior Tribunal de Justiça é indiferente o fato de o pagamento acontecer por meio de recolhimento por guia DARF ou por compensação via DCOMP para a caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, conforme se pode extrair do seguinte julgado:

*AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.
CARACTERIZAÇÃO VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO*

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.

1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.

2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.

3. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1136372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 18/05/2010)

E não poderia ser diferente, pois a única diferença entre o recolhimento e a compensação está em que, na compensação, o contribuinte usa um excesso de um recolhimento que realizou anteriormente em valor maior que o devido, ou seja, utiliza parte de um recolhimento que já existe, mas que fez indevidamente ou em valor maior do que deveria.

Ora, isto significa que, nesta situação, o Fisco detém em seus cofres valores que foram recolhidos a maior pelo contribuinte.

O contribuinte, portanto, por meio da compensação, utiliza valores que lhe pertencem, mas que já estão nos cofres públicos, em poder do Fisco, sendo por isso de rigor que se prestigie a possibilidade de utilizá-los para o pagamento, não havendo qualquer razão para que se impeça tal possibilidade, condicionando obtusamente o direito do contribuinte ao recolhimento por meio de guia DARF!

Ademais, cumpre observar que no caso de a compensação apresentada vir a ser negada, o Fisco cobrará do contribuinte o pagamento do débito confessado, e assim o fará em valores atualizados, inclusive com a cobrança da multa, de maneira que, ao fim e ao cabo, será honrada a obrigação tributária, sem qualquer prejuízo para o Fisco.

Entendo, enfim, que está configurada a hipótese de aplicação da denúncia espontânea no presente caso, devendo ser reconhecida a extinção da punibilidade, para o efeito prático de afastar a aplicação e exigência de qualquer tipo de multa, inclusive a multa de mora.

c) conclusão

Por estas razões, voto pelo provimento parcial do recurso para reconhecer ao contribuinte a aplicação da denúncia espontânea, cujo efeito é o de afastar a exigência de multa, devendo, pois, ser recalculado pela Delegacia de origem o aproveitamento do crédito em relação aos débitos apresentados pelo contribuinte, mas apenas considerando em relação ao débito o valor do principal e dos juros, sem o cômputo de multa.

(assinatura digital)

Ivan Allegretti

Processo nº 10680.912454/2012-19
Acórdão n.º **3403-003.628**

S3-C4T3
Fl. 212

CÓPIA