



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

**Processo nº** 10880.978911/2012-81  
**Recurso nº** 1 Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-004.931 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2018  
**Matéria** PIS/COFINS - COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** DOW BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 06/12/2004

MULTA DE MORA. SANÇÃO DE NATUREZA PUNITIVA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO DO TRIBUTO COMPLEMENTAR ANTES DA APRESENTAÇÃO DA DCTF RETIFICADORA E DE QUALQUER MEDIDA DE FISCALIZAÇÃO. EXCLUDENTE DE RESPONSABILIDADE. POSSIBILIDADE.

1. Por ter natureza punitiva, a multa de mora é excluída se configurada a denúncia espontânea da infração mediante o pagamento intempestivo do tributo devido.

2. No âmbito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a denúncia espontânea da infração por pagamento extemporâneo resta caracterizada se o contribuinte, após efetuar o pagamento do valor integral do tributo declarado, apura diferença a maior de tributo devido e realiza o seu pagamento integral (acrescido dos juros moratórios) e, concomitante ou posteriormente (antes de qualquer procedimento ou medida de fiscalização, relacionados com a infração), a apresenta a DCTF retificadora, com a inclusão do valor da diferença a maior do tributo devido apurada (aplicação do entendimento exarado no REsp nº 1.149.022/SP, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Anexo II do RICARF/2015).

Recurso Voluntário Provido.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

PAULO GUILHERME DÉROULÈDE - Presidente e Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Diego Weis Júnior, Jorge Lima Abud, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

## **Relatório**

Trato presente processo de declaração de compensação (DComp) em que foi informada a compensação de pagamento indevido ou a maior de COFINS, com débitos referentes a impostos e contribuições administrados pela RFB.

O Despacho Decisório proferido pelo titular da unidade da Receita Federal unidade de origem não homologou a compensação declarada porque não havia crédito disponível, uma vez que o pagamento informado havia sido integralmente utilizado para quitação do débito vinculado ao correspondente pagamento..

Em sede de manifestação de inconformidade, a recorrente alegou que fazia jus a homologação integral da compensação declarada, uma vez que o crédito informado era proveniente de recolhimento da multa de mora indevida, em razão da denúncia espontânea da infração. Para a recorrente, como cumprira, espontaneamente, o dever de recolher o tributo devido, a referida multa de mora recolhida era indevida, nos termos do art. 138 do CTN. Em decorrência, o valor do crédito informado era passível de compensação.

Sobreveio a decisão de primeira instância em que, por unanimidade de votos, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, nos termos do Acórdão 14-053.295. O fundamento adotado, em síntese, foi o de que não cabe a exclusão da Multa de mora em casos de denúncia espontânea, devendo o Pagamento extemporâneo ser feito com os acréscimos legais.

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância e inconformada, protocolou recurso voluntário em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na manifestação de inconformidade. Em aditamento, após discorrer sobre o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, alegou que a multa moratória tinha natureza punitiva e era passível de exclusão por denúncia espontânea, conforme jurisprudência deste Conselho e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a exemplo do julgamento do REsp 1.149.022/SP, julgado sob regime dos recursos repetitivos, cujos fundamentos eram de adoção obrigatória pelos membros deste Conselho.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3302-004.927, de 29 de janeiro de 2018, proferido no julgamento do processo 10880.688913/2009-86, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão **3302-004.927**):

*"O recurso foi apresentado tempestivamente, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.*

*O motivo da não homologação da compensação em apreço foi a inexistência do valor do crédito informado para compensar o débito confessado e as razões foram consignadas no despacho de decisório colacionado aos autos (fls. 5/6). Segundo o citado despacho, a partir das características do DARF discriminado na PER/DCOMP nº 16516.34621.310306.1.3.04-1964 o sistema localizara o valor do pagamento informado, mas ele encontrava-se integralmente vinculado à quitação da correspondente parcela do débito da Contribuição para o PIS/Pasep do mês de outubro de 2003, logo não restava crédito disponível para compensação dos débitos informado na citada PER/DCOMP.*

*Na peça impugnatória, a recorrente alegou que o valor do crédito informado referia-se a pagamento indevido da multa de mora incidente sobre a parcela do débito complementar da citada contribuição do mês de outubro de 2003, que fora paga antes da retificação da DCTF do período, o que configurava denúncia espontânea da infração.*

*Com base no entendimento de que a multa de mora não era passível da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, por não ter natureza punitiva e sim natureza indenizatória, o órgão julgador a quo manteve a não homologação da compensação, baseada no entendimento de que não havia crédito disponível para compensação, uma vez que o valor informado na citada PER/DCOMP fora integralmente utilizado no pagamento da multa de mora de devida em decorrência do pagamento em atraso da parcela complementar da contribuição do citado mês.*

*De outro parte, a recorrente alegou a multa moratória tinha natureza punitiva e era passível de exclusão por denúncia espontânea, conforme jurisprudência deste Conselho e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a exemplo do julgamento do REsp 1.149.022/SP, sob o regime dos recursos repetitivos, cujos fundamentos eram de adoção obrigatória pelos membros deste Conselho.*

*Com base no breve resumo dos dois entendimentos distintos ficam evidenciadas as duas divergências. Uma de cunho jurídico, referente a natureza da multa de mora, ou seja, se a multa moratória tem natureza indenizatória ou punitiva. A segundo de cunho fático-probatório, isto é, se a denúncia realizada pela recorrente atende os requisitos do art. 138 do CTN, de modo a isentá-la da cobrança do tributo.*

*Até a decisão definitiva de mérito, proferida pelo STJ no julgamento do REsp 1.149.022/SP, sob o regime dos recursos repetitivos, tais questões*

geraram ampla controvérsia no âmbito da jurisprudência deste Conselho. Para facilitar a compreensão, o enunciado da ementa do referido julgado segue transcrito:

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 consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção 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. Consequentemente, 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.<sup>1</sup>*

*A partir da referida decisão definitiva, por força do que determina o art. 62, § 2º, do RICARF/2015, o entendimento manifestado no referido julgado passou a ser de adoção obrigatória nos julgamentos deste Conselho.*

*Dessa forma, a controvérsia em torno da questão jurídica restou dirimida, haja vista o entendimento esposado no citado julgado definiu que, na seara tributária, o instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias ou multas e que estas têm natureza punitiva, inclusive, as multas moratórias decorrentes do atraso ou impontualidade no pagamento dos tributos.*

*No que tange aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que há declaração e pagamento parcial dos débitos, o referido julgado também definiu as condições necessárias para a configuração da denúncia espontânea da infração decorrente da mora ou impontualidade no pagamento do tributo. E neste caso, as condições objetivas configuradoras da denúncia espontânea são as seguintes: a) o prévio pagamento da diferença a maior do tributo acrescidos dos juros moratórios; e b) a apresentação concomitante ou posterior da declaração retificadora, antes de qualquer procedimento ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, em que informada a parcela do tributo a maior paga e ainda não declarada.*

*Após a referida decisão, a PGFN passou a adotar o mesmo entendimento manifestado no referido julgado, conforme se lê no enunciado da ementa do Parecer PGFN/CRJ nº 2.124/2011, que segue reproduzido:*

*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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.*

<sup>1</sup> BRASIL. STJ. REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010.

*No caso, há provas nos autos (fls. 80/82), que a recorrente declarou na DCTF e pagou dentro do prazo de vencimento a Contribuição para o PIS/Pasep do mês de outubro de 2003 no valor de R\$ 2.994.807,61. Em seguida, no dia 27/2/2004, após o prazo de vencimento, realizou o pagamento complementar da referida contribuição no valor de R\$ 266.755,76, acrescido de juros moratórios de R\$ 9.709,91.*

*Após o referido pagamento e antes de qualquer procedimento ou medida de fiscalização, no dia 18/6/2004, a recorrente apresentou a DCTF retificadora com acréscimo do referido valor complementar (fls. 83/84).*

*Em seguida, no dia 20/7/2004, a recorrente realizou o pagamento da multa de mora, referente ao referido valor complementar recolhido fora do prazo de vencimento (fl. 78), objeto do presente do procedimento de compensação.*

*Assim, resta demonstrado que a recorrente realizou pagamento integral do débito complementar, com os acréscimos dos juros moratórios, previamente a apresentação da DCTF retificadora e antes de qualquer procedimento ou medida de fiscalização, portanto, cumpriu as condições necessárias para a configuração da denúncia espontânea da infração, prevista no art. 138 do CTN.*

*Por todo o exposto, vota-se pelo provimento do recurso voluntário, para reconhecer o direito da recorrente de compensar o débito informado até o valor indevido da multa de mora recolhido."*

Da mesma forma que ocorreu no caso do paradigma, no presente processo a recorrente realizou pagamento integral do débito complementar, com os acréscimos dos juros moratórios, previamente a apresentação da DCTF retificadora e antes de qualquer procedimento ou medida de fiscalização, portanto, cumprindo as condições necessárias para a configuração da denúncia espontânea da infração, prevista no art. 138 do CTN.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o Colegiado decidiu dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito da recorrente de compensar o débito informado até o valor indevido da multa de mora recolhido..