



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

**Processo n°** 10880.978927/2010-22  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1102-000.977 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de dezembro de 2013  
**Matéria** COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS  
**Recorrente** VOTORANTIM PARTICIPACOES S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, situações inocorrentes no caso.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. IR FONTE. COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO.

O reconhecimento do crédito depende da efetiva comprovação do alegado recolhimento indevido ou maior do que o devido. Cabe ao contribuinte apresentar os comprovantes de retenção do imposto ou outros elementos de convicção que possam comprovar o seu direito creditório, invalidando as informações constantes das DIRF utilizadas pela Administração Tributária para seu reconhecimento.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

Descabe a imposição de multa de mora na hipótese em que caracterizada a denúncia espontânea da infração tributária pelo contribuinte, a teor do art. 138 do CTN e jurisprudência sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça. Para que haja a denúncia espontânea, o adimplemento do tributo deve ocorrer anterior ou concomitantemente com a declaração ao Fisco sobre a existência do débito. A Nota Técnica Cosit n. 1/2012, que equipara a “compensação” a “pagamento” para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea, deve

ser aplicado pela Administração Tributária quando benéfica ao contribuinte, sob pena de restar caracterizada violação aos princípios da proibição do “*venire contra factum proprium*” e da isonomia entre os contribuintes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer a denúncia espontânea nos casos em que a apresentação da DCOMP se deu anteriormente à apresentação da DCTF, vencidos os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé (relator) e Ricardo Marozzi Gregório, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.

*Documento assinado digitalmente.*

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente e Relator.

*Documento assinado digitalmente.*

Antonio Carlos Guidoni Filho – Redator designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Marcelo Baeta Ippolito, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto por VOTORANTIM PARTICIPACOES S/A contra acórdão proferido pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo-I, que concluiu pela improcedência da manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária – DERAT/São Paulo.

O processo versa sobre as Declarações de Compensação de crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2006, com débitos de diversas naturezas (antecipações de IRPJ e CSLL, IRRF, CSRF e PIS não-cumulativo).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária – DERAT/ São Paulo, por meio do Despacho Decisório Nº de Rastreamento 904624964, reconheceu apenas parcialmente o direito creditório contra a Fazenda Nacional, e, nessa conformidade, homologou apenas parcialmente as compensações pretendidas pelo sujeito passivo. De um total de retenções na fonte informado em DIPJ e PER/DCOMP de R\$ 115.344.076,68, foram comprovados R\$ 115.295.186,98, restando não comprovados R\$ 48.889,70.

Inconformado com a decisão da Autoridade Administrativa, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, cujos argumentos foram assim sintetizados pela autoridade julgadora *a quo*:

• a DERAT, ao proceder ao encontro de contas do crédito com os débitos lançados nas PER/DCOMP, utilizou parte do crédito da Manifestante para compensar supostos débitos de multa moratória que não constavam daquelas PER/DCOMP, desrespeitando a ordem e a indicação dos débitos declarados pela Manifestante;

• Em manifesta afronta ao referido dispositivo, a Manifestante não fora intimada a apresentar qualquer documento apto a comprovar a aludida retenção, pelo que o montante pleiteado deve ser tido como incontroverso;

• Nesta esteira, deve ser reconhecida a nulidade do despacho Decisório;

• A compensação de supostos débitos que sequer encontravam-se elencados no PER/DCOMP viola, frontalmente, toda a sistemática jungida à compensação, em especial o artigo 74, §1º da Lei nº 9.430/96 e artigo 34, §7º da IN RFB nº 900/2008;

• Assim, temos que é vedada à Autoridade Administrativa a alteração das informações constantes das Declarações de Compensação entregues pelo contribuinte;

• A exigência de multa "isolada", é vedada sem a devida constituição do crédito tributário e, muito menos, sua compensação "de ofício";

• **DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTA DE MORA SOBRE DÉBITOS DE ESTIMATIVA DE CSLL E IRPJ COMPENSADOS.** Ocorre que ainda que a DERAT pudesse ignorar o fato de que a Manifestante pretendia a compensação apenas dos valores "principais" acrescido de juros de mora nos débitos declarados na DCOMP, o que se admite apenas para argumentar, **no caso em concreto jamais poderia a mesma exigir multa de mora sobre os débitos que se referem a estimativas mensais de IRPJ e CSLL, compensados pela Manifestante;**

• A impossibilidade de cobrança de multa de mora sobre débitos de estimativa de IRPJ (jan/09, abr/09) e CSLL (jan/09, março/09, abr/09) decorre do fato de que estes débitos não são definitivos, não havendo, portanto, que se falar em atraso de seu recolhimento ou mora do contribuinte.

• Não há dúvidas, portanto, que o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorre ao final do ano-calendário, não havendo como o contribuinte incorrer em mora por atraso no pagamento/compensação das antecipações estimadas;

• Ainda que se pudesse admitir a compensação de ofício de multa de mora que não foi objeto do Per/dcomp, bem como que haja a incidência de multa de mora sobre débitos de estimativa de IRPJ e CSLL, fato é que mesmo nestas situações os débitos em debate não sofreriam esta penalidade, em razão da denúncia espontânea realizada pela Manifestante, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional;

• Com efeito, considerando que a Manifestante promoveu a compensação dos débitos mediante a apresentação das competentes Declarações de Compensação à Secretaria da Receita Federal do Brasil o que equivale ao pagamento resta

configurada a denúncia espontânea, nos estritos termos do artigo 138, do Código Tributário Nacional;

- Se os débitos de IRPJ e CSLL, apurados pela Manifestante, são meras estimativas do lucro real e do lucro líquido, **que serão definitivamente apurados apenas em 31 de dezembro de 2009**, bem como declarados na DCTF correspondente a esse período de apuração (sem falar que, posteriormente, serão informados, ainda, na declaração de rendimentos do exercício DIPJ), não há que se falar em constituição definitiva do crédito em função da declaração dos débitos de estimativa em DCTF;

- Assim sendo, em obediência ao disposto no artigo 138 do CTN, deve ser afastada a multa de mora pela apresentação, após o vencimento dos respectivos débitos de IRPJ e CSLL, tendo em vista que a informação dos débitos de estimativa em DCTF não constitui definitivamente o crédito tributário.

Analisando a manifestação de inconformidade interposta, a 2ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo-I julgou-a improcedente, proferindo o Acórdão nº 16-36.121, cuja ementa encontra-se assim redigida:

**“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ**

Ano-calendário: 2006

**SALDO NEGATIVO DE IMPOSTO APURADO NA DECLARAÇÃO.**

Constituem crédito a compensar ou restituir os saldos negativos de IRPJ apurados em declaração de rendimentos, desde que ainda não tenham sido compensados ou restituídos.

**RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO.** O reconhecimento do crédito depende da efetiva comprovação do alegado recolhimento indevido ou maior do que o devido.”

Em síntese, considerou a DRJ que o despacho decisório em questão não possui nenhum vício que o inquine de nulidade, que o contribuinte não fez prova do alegado crédito de IRRF não reconhecido pela autoridade administrativa, e que, no adimplemento de débitos tributários em atraso, por meio de compensação, os juros e a multa de mora incidentes, nos termos da Lei, constituem partes do crédito tributário, e são, portanto, exigíveis juntamente com a obrigação principal. Quanto à denúncia espontânea, entendeu-a inaplicável aos casos de extinção do débito por meio de compensação, uma vez que, nos termos do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea aplica-se somente na hipótese de pagamento.

Cientificado desta decisão em 16.03.2012 (fls. 390), e com ela inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 14.04.2012, fls. 413-434, no qual reprisa integralmente os argumentos expostos na inicial.

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Demanda a recorrente a nulidade do despacho decisório, e/ou do acórdão recorrido, que manteve aquela decisão, por não ter sido ela intimada a apresentar qualquer documento apto a comprovar a retenção na fonte de R\$ 48.889,70. Entende que o montante pleiteado deve, portanto, ser tido como incontroverso, em sua integralidade.

Não lhe assiste razão.

Nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 – PAF, que rege o processo administrativo fiscal, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, situações estas inócultas no caso.

No documento que detalha a análise do crédito alegado (fls. 3-5), consta claramente identificada a parcela relativa à retenção na fonte não reconhecida pela autoridade administrativa, após consulta aos sistemas de controle interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com identificação da fonte pagadora (CNPJ) e do código da receita correspondente. Incumbiria à interessada, no caso, fazer prova da efetiva retenção sofrida, por meio da apresentação do comprovante de rendimentos emitido pela fonte pagadora, ou então por outros meios inequívocos de prova. Entretanto, a recorrente nada apresentou neste sentido, pelo que não pode ser reconhecida a contestada parcela de R\$ 48.889,70.

No mérito, aduz a recorrente que a compensação do suposto débito de multa de mora, que não se encontrava elencado no PER/DCOMP, viola frontalmente toda a sistemática da compensação, plasmada em lei e em normativos da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil. Sustenta ser vedado às autoridades administrativas e julgadoras alterar as informações constantes das Declarações de Compensação entregues pelo contribuinte, para fins de compensar débito não declarado, e que, se a Autoridade Fiscal verificou a existência de qualquer outro débito ou infração da Recorrente, caberia a esta exigir tais valores por meio de lançamento de ofício.

O raciocínio não procede.

A incidência de juros e de multa de mora é ínsita ao adimplemento do débito tributário em atraso. Neste sentido, o art. 61 da Lei nº 9.430/96:

*“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.”*

§ 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.”

Uma vez não respeitado o prazo legal de vencimento dos tributos, passam a incidir juros e multa de mora sobre os débitos, na forma acima mencionada, constituindo aquelas parcelas mero acessório do principal, e sendo, portanto, com ele exigíveis.

Não há, no caso, necessidade de lançamento de ofício para constituição dessas parcelas acessórias, de forma isolada, como alega a recorrente.

As declarações de compensação constantes neste processo foram todas apresentadas em data posterior à Medida Provisória nº 135/03, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/03, ou seja, todas elas constituem confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Uma vez confessado o débito relativo aos tributos inseridos nas Declarações de Compensação, cujos valores (do principal) também se encontram informados nas respectivas DCTF, é a própria lei (art. 74, §6º da Lei nº 9.430/96) que estabelece a desnecessidade de lançamento de ofício para a sua exigência.

E este débito, por força de toda a lógica do sistema de compensação, e do acima transcrito art. 61 da mesma Lei nº 9.430/96, há de ser exigido com os acréscimos legais cabíveis (juros e multa de mora, se for o caso), não havendo previsão para a dispensa desses encargos.

A recorrente sustenta que a exigência da multa de mora caracteriza violação ao disposto no art. 74, §1º da Lei nº 9.430/96, e ao art. 34, §7º, da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, dispositivos os quais possuem a seguinte redação, *verbis*:

**Lei nº 9.430/96**

“Art. 74. (...)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.”

**Instrução Normativa RFB nº 900/2008:**

“Art. 34. (...)

§ 7º Os débitos do sujeito passivo serão compensados na ordem por ele indicada na Declaração de Compensação.”

Conforme acima exposto, não há, na exigência dos acréscimos legais cabíveis, qualquer violação aos dispositivos mencionados, senão antes o estrito cumprimento da lei e das normas atinentes à compensação tributária: uma vez confessado o débito, este deve ser exigido com os respectivos acréscimos legais. Este é também o entendimento de Paulo de Barros Carvalho: “*ao contrário do que se dá com as obrigações do direito privado, não é preciso interpeção do devedor para que este seja constituído em mora.*”<sup>1</sup>

Ademais, não há, nos autos, qualquer indicativo de que a ordem dos débitos, indicada pelo contribuinte nas Declarações de Compensação, não tenha sido respeitada.

A recorrente alega ainda que, ao menos com relação às estimativas mensais de IRPJ e CSLL que foram compensadas nos PER/DCOMP, não cabe a exigência de multa de mora, uma vez que as estimativas constituem meras antecipações do efetivo tributo que será apurado somente ao final do ano. Como antecipações que são, de natureza provisória/estimada, não haveria que se falar em mora no seu recolhimento.

Mais uma vez, o raciocínio não procede. Entender assim simplesmente poria por terra toda a sistemática de apuração do lucro real anual, com suas antecipações *obrigatórias* — e não facultativas — conforme previsto em lei.

De fato, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430/96, a pessoa jurídica que optar pela apuração pelo lucro real anual somente pode suspender ou reduzir os recolhimentos devidos em cada mês se demonstrar, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já recolhido excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, ou simplesmente deixar de fazer tais recolhimentos, se demonstrar ter apurado apenas prejuízos naqueles meses. Fora dessas hipóteses, o recolhimento das estimativas é obrigatório, e possui prazo específico previsto em lei para a sua efetivação, o qual, quando desrespeitado, traz como consequência a aplicação do já citado art. 61 da Lei nº 9.430/96 ao recolhimento porventura efetuado (exigência de juros e multa de mora).

Por fim, aduz a recorrente que os débitos em discussão não podem ser alcançados pela multa de mora, em qualquer caso, em razão da denúncia espontânea por ela realizada, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional. Afirma que a compensação tem o mesmo efeito do pagamento, e que, portanto, antes de qualquer procedimento do Fisco, ela, recorrente, pagou antecipadamente os débitos que se encontravam em atraso, acrescidos apenas dos juros de mora, o que caracteriza a denúncia espontânea. Salienta, ainda, que os débitos em questão não se encontravam declarados em DCTF quando das compensações efetuadas, conforme demonstra em quadro que elabora às fls. 431.

O instituto da denúncia espontânea está previsto no art. 138 do CTN, que possui a seguinte dicção:

*“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.”*

Por outro lado, o mesmo CTN, no seu artigo 97, afirma que a lei (ordinária) pode estabelecer a cominação de penalidades para quaisquer ações ou omissões contrárias aos seus dispositivos, bem como para outras infrações nela (lei ordinária) definidas. Este dispositivo reflete o poder de coerção de que é dotado o Estado, como ente tributante, para exigir o cumprimento das obrigações tributárias previstas no ordenamento jurídico pátrio.

Também o artigo 161 do mesmo CTN dispõe que *“o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis.”*

O próprio Código, contudo, em nenhum momento define qual a penalidade cabível em cada caso, deixando tal tarefa a cargo da legislação ordinária, que terá então de sopesá-las em razão do potencial lesivo da conduta. Assim é que, por exemplo, nos casos em que a falta de pagamento decorra de fraude, sonegação ou conluio, incide a multa de ofício de 150%; nos casos em que decorra de simples falta de declaração e pagamento, incide a multa de 75%; e, nos casos em que decorra de simples inadimplência ou de pagamento a destempo, incide a multa de mora à razão de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada a 20%, conforme dispõe o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, já ao norte transcrito.

A penalidade denominada de multa de mora por pagamento de tributos após o seu vencimento desde há muito integra o nosso ordenamento jurídico, inserida que está nas diversas leis tributárias de todos os entes federativos, não tendo sido afastada até o momento sob fundamento de inconstitucionalidade.

Assim, não sendo razoável admitir-se que o legislador ordinário estaria confrontando o CTN, tenho que o afastamento do acréscimo não se aplica aos pagamentos trazidos pela Recorrente, vez que não ficou provado que teriam eles origem em obrigação tributária nascida à margem de sua escrituração.

De fato, não há que se falar na aplicação da excludente no caso em que o fato gerador do tributo encontra-se regularmente consignado nos livros comerciais e fiscais do contribuinte.

Perceba-se que o artigo 138 do CTN encontra-se inserido dentro da Seção IV do Código, que se inicia com os artigos 136 e 137, que tratam da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo, para só a seguir estatuir que a responsabilidade do agente estará excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e juros de mora. Ou seja, há uma seqüência lógica entre os dispositivos citados, de modo que o artigo 138 está voltado às situações que a lei conceitua como crimes ou contravenções, ou àquelas em que presente o dolo específico do agente.

Já a multa de mora, conforme visto, surge para o contribuinte pelo simples fato de não ter sido observado o prazo legal para o pagamento do tributo, e nela incorre o contribuinte independentemente de essas ocorrências já terem ou não sido trazidas ao conhecimento do Fisco mediante as declarações de cunho obrigatório, a exemplo da DCTF. Aliás, a regra é que o débito seja pago antes mesmo de ser informado à Receita Federal. Basta ver que há tributos apurados em períodos mensais, ou ainda menores que o mês, enquanto a

maior parte dos contribuintes, durante muito tempo, esteve sujeita à apresentação da DCTF apenas por períodos trimestrais ou semestrais, sendo que atualmente a apresentação da DCTF deve ser feita até o décimo quinto dia útil do segundo mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

Além disto, de se observar que o artigo 138 do CTN foi concebido numa época em que sequer havia DCTF, de modo que não há por que tomá-la como referência temporal para definir se um pagamento extemporâneo deve ou não submeter-se à multa de mora, conforme tenha ele sido efetuado após ou antes a entrega, respectivamente, daquela declaração.

Admitir tal vinculação seria restringir o conceito de espontaneidade ao ato de levar-se ou não ao conhecimento do fisco o tributo retratado na própria escrita contábil, não sendo razoável tão estreita visão, quando na realidade a norma existe para instigar o contribuinte a denunciar aquilo que dela foi omitido, a revelar a conduta ilícita ou culposa, beneficiando-o por meio da exoneração das penalidades pecuniárias, tanto a de ofício quanto a moratória.

Admitir tal vinculação também significa transformar os vencimentos tributários em meras referências, uma vez que o pagamento, ainda que a destempo, mas desde que efetuado até o último dia do mês, não ensejaria qualquer penalidade (nem mesmo juros de mora, neste caso).

Admitir tal vinculação também significa reconhecer que o contribuinte, com a finalidade de beneficiar-se da denúncia espontânea, para elidir a multa de mora que lhe seria imposta em decorrência do pagamento a destempo, poderia valer-se de sua própria torpeza, mediante a prática de outra infração (no caso, deixando de entregar, ou entregando em atraso, a correspondente DCTF).

Por força de todo o exposto, a única conclusão plausível é a de que a multa de mora surge para o contribuinte pelo simples fato de não ter sido observado o prazo legal para o recolhimento do tributo, sendo irrelevante perquirir se a entrega da DCTF se deu antes ou após o citado recolhimento.

Neste mesmo sentido trago à colação os seguintes julgados do CARF:

**Acórdão nº 103-22.100, relator Márcio Machado Caldeira, sessão de 13 de setembro de 2005:**

DENÚNCIA ESPONTÂNEA — MULTA MORATÓRIA — O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que nenhuma infração tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem notas fiscal, venda com preços registrados aquém do real, etc.

**Acórdão nº 108-09.352, relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, sessão de 25 de maio de 2007:**

PAF — DENÚNCIA ESPONTÂNEA — EXTENSÃO DO CONCEITO — A denúncia espontânea acontece quando o contribuinte, sem qualquer conhecimento

do administrador tributário, confessa fato tributário delituoso ocorrido e promove o pagamento do tributo e acréscimos legais correspondentes, nos termos do artigo 138 do CTN, não se aplicando ao pagamento em atraso sem recolhimento da multa de mora.

**Acórdão nº 1102-00.452, relator José Sérgio Gomes, sessão de 26 de maio de 2011:**

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO A DESTEMPO. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE.

O recolhimento de tributo a destempo deve se fazer acompanhado do acréscimo de multa de mora, segundo ordenamento jurídico vigente, o qual também prevê a cobrança de ofício da parcela não solvida, integral ou complementarmente. O instituto da denúncia espontânea (CTN, art. 138) não exclui a multa de mora quando o fato gerador do tributo encontra-se regularmente consignado nos livros comerciais e fiscais da contribuinte, ou então, quando a hipótese de incidência do tributo esteja retratada em documentos fiscais ou de compra e venda no caso de se tratar de microempresas e empresas de pequeno porte dispensadas de escrituração, sendo irrelevante à questão a distinção doutrinária entre caráter indenizatório ou punitivo da sua exigência.

**Acórdão nº 1102-00.619, relator João Otávio Oppermann Thomé, sessão de 24 de novembro de 2011:**

PAGAMENTO A DESTEMPO. INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O recolhimento de tributo a destempo deve se fazer acompanhado do acréscimo de multa de mora, segundo ordenamento jurídico vigente. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo, com relação aos fatos geradores que se encontram registrados nos livros comerciais e/ou fiscais da contribuinte. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar a ocorrência de fatos geradores que haviam sido omitidos, como é o caso da aquisição de mercadorias sem notas fiscal, ou da venda com preços registrados aquém do real, entre outros.

Neste mesmo sentido também já sinalizou o próprio Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo transcrita, ainda que atualmente tenha vingado tese parcialmente diversa:

“I - O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

II. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real etc.

(...)”

**(REsp 516.337/RJ. Rel.: Min. José Delgado. 1ª Turma. Decisão: 17/06/2003. DJ de 15/09/2003, p. 268.)**

Nos julgados mais recentes do STJ passou-se a dar uma relevância muito grande ao fato de estar ou não determinado débito previamente declarado em DCTF ou outras declarações de cunho equivalente. Neste sentido, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC (recurso repetitivo), estatuiu o STJ que, nos casos em que o crédito foi previamente declarado e constituído pelo contribuinte em DCTF, não configura denúncia espontânea o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido. Abaixo transcreve-se a ementa deste julgado:

“TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS– GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. 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.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”

**(REsp 962.379/RS. Rel.: Min. Teori Albino Zavascki. 1ª Seção. Decisão: 22/10/2008)**

No que toca ao não reconhecimento da denúncia espontânea, no caso referido no REsp 962.379, não há porque discordar de suas conclusões. Além disto, de se observar que, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, tal entendimento há de ser obrigatoriamente reproduzido pelos Conselheiros nos julgamentos dos recursos no âmbito do CARF.

Entretanto, o entendimento a *contrario sensu*, que daí se pode extrair, no sentido de que, no caso de não estar determinado tributo previamente declarado em DCTF, necessariamente há de ser reconhecida a denúncia espontânea, embora já tenha sido expressamente manifestado pelo STJ em outros julgados posteriores ao REsp 962.379, até o presente momento não o foi em nenhum recurso submetido ao rito do artigo 543-C do CPC, pelo que, no meu entender, não se configura a obrigatoriedade de sua reprodução pelos Conselheiros do CARF, já que o referido entendimento a *contrario sensu* não é o único que se poderia validamente extrair do citado precedente.

Ademais, concordo também com o raciocínio desenvolvido pela autoridade julgadora *a quo*, no sentido de que o benefício da denúncia espontânea deve ser interpretado restritivamente. No caso, o art. 138 do CTN determina que a denúncia espontânea restringe-se apenas à hipótese de adimplemento da obrigação tributária por meio do *pagamento*, não abarcando qualquer outra forma de extinção do crédito tributário, as quais estão previstas nos onze incisos do art. 156 do CTN (o pagamento é o inciso I, e a compensação, o inciso II).

Concluo, portanto, que a denúncia espontânea não se aplica ao caso dos autos. De qualquer sorte, aos meus pares que eventualmente entendam de forma diferente, e considerem que a indicação de determinado débito em DCOMP, mesmo quando apresentada a

DCOMP após o prazo legal de recolhimento daquele tributo — mas desde que previamente à apresentação de DCTF informando o mesmo débito — configura denúncia espontânea, adverte que, mesmo com base no demonstrativo elaborado pela própria recorrente às fls. 431, isto não se aplicaria a todos os débitos ali relacionados.

Da tribuna, noticiou o patrono da recorrente a existência de manifestação da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a respeito do alcance da denúncia espontânea. Após a sessão de julgamento do mês de novembro de 2013, em que este processo saiu com vistas a membro deste Colegiado, identificou este documento como sendo a Nota Técnica Cosit nº 01, de 18/01/2012.

De fato, a referida Nota Técnica se propõe a emitir orientação para as unidades da RFB acerca das conseqüências dos Atos Declaratórios PGFN n.ºs 4/2011 e 8/2011, os quais autorizaram a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes.

O Ato Declaratório PGFN n.º 4/2011 é relativo “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 inexistem diferenças entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional”.

Já o Ato Declaratório PGFN n.º 8/2011 é relativo às “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”.

Na análise feita no âmbito daquela Nota Técnica, chegou-se de fato a algumas conclusões que vem ao encontro das teses defendidas pela recorrente, dentre as quais as seguintes:

- (i) no caso de contribuinte que não apresenta declaração, mas paga o débito em atraso acompanhado dos juros de mora, está configurada a denúncia espontânea;
- (ii) no caso de contribuinte que paga o débito em atraso, acompanhado dos juros de mora, simultaneamente à entrega da declaração, está configurada a denúncia espontânea;
- (iii) no caso de contribuinte que declara o débito a menor, não paga, e posteriormente retifica a declaração pagando concomitante todo o débito acompanhado dos juros de mora, configura-se a denúncia espontânea apenas em relação à diferença entre o valor previamente declarado e o valor retificado;
- (iv) pagamento e compensação se equiparam para fins de configuração da denúncia espontânea, ou seja, no caso de contribuinte que não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na DCOMP, está configurada a denúncia espontânea, uma vez que os atos de confessar e de compensar são concomitantes.

Para todas essas situações, em que configurada a denúncia espontânea, determinou-se às unidades da RFB que não mais fosse exigida a multa de mora, e decretou-se, ainda, a obrigatoriedade da RFB de rever de ofício os créditos tributários já constituídos, em atenção ao disposto nos §§ 4º e 5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, para excluir a multa de mora, nas situações em que os débitos estejam pendentes de cobrança neste órgão. Nos casos pendentes de julgamento, registrou-se que *“a autoridade julgadora, nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, subtrairá a aplicação da penalidade”*.

Não possuindo a referida Nota Técnica efeito vinculante quanto ao CARF, cumpre fazer as seguintes observações:

Com relação ao item ‘iv’ (equiparação entre pagamento e compensação para fins de configuração da denúncia espontânea) não se pode concordar com a fundamentação ali exposta. Segundo a Nota, tal equiparação resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN. Cita-se, em reforço ao argumento, que: *“Tanto é assim que o art. 28 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.”*

Ora, no caso citado, a equiparação entre pagamento e compensação decorreu justamente da expressa previsão legal, inexistente no caso em apreço.

Com relação ao item ‘iii’ (posterior retificação de declaração, acompanhada de pagamento), concorda-se com as conclusões da Nota, em face da existência de acórdão do STJ, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC, específico para esta situação (REsp 1.149.022), cujo entendimento, em obediência ao Regimento Interno do CARF, há de ser reproduzido pelos seus conselheiros. Contudo, não há nos autos notícia de sua aplicabilidade aos fatos em julgamento.

Com relação aos demais itens, por todo o exposto no presente voto, resta clara a minha discordância quanto às conclusões expostas na referida Nota, a qual, conforme referido, não possui efeito vinculante com relação ao CARF.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade, e nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

*Documento assinado digitalmente.*

João Otávio Oppermann Thomé - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

Pede-se vênia para discordar das conclusões do ilustre Conselheiro Relator a respeito da não aplicação ao caso do disposto na Nota Cosit n. 1/2012, que versa sobre o instituto da denúncia espontânea.

Segundo bem observado pelo ilustre Relator em seu voto, **(a)** a Nota Cosit n. 1/2012 equiparou o pagamento à compensação para fins de configuração da denúncia espontânea, ou seja, no caso de contribuinte que não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na DCOMP, está configurada a denúncia espontânea, uma vez que os atos de confessar e de compensar são concomitantes; e **(b)** “*para todas essas situações, em que configurada a denúncia espontânea, determinou-se às unidades da RFB que não mais fosse exigida a multa de mora, e decretou-se, ainda, a obrigatoriedade da RFB de rever de ofício os créditos tributários já constituídos, em atenção ao disposto nos §§ 4º e 5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, para excluir a multa de mora, nas situações em que os débitos estejam pendentes de cobrança neste órgão. Nos casos pendentes de julgamento, registrou-se que “a autoridade julgadora, nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, subtrairá a aplicação da penalidade”*”.

Ora, com a devida vênia, se **todos** os contribuintes que possuem pedidos de compensação (ou exoneração da multa de mora) pendentes de exame em fase pré-litigiosa (pela RFB) ou em fase inicial do litígio (pela DRJ) fazem jus à equiparação dos institutos do pagamento e da compensação para fins de denúncia espontânea, por que aqueles que ainda litigam em fase administrativa, perante o CARF, não terão?

Não se trata aqui de defender efeito vinculante das Notas Técnicas, emitidas pela Cosit, aos julgamentos do CARF. Defende-se apenas que a Administração não pode dar tratamento distinto aos contribuintes que se encontrem diante da mesma situação fática. Se a própria Administração equipara a compensação ao pagamento para caracterização de denúncia espontânea, não é legítimo que alguns contribuintes sejam tratados distintamente apenas pelo fato de o processo administrativo de seu interesse tramitar perante o CARF. A fase do contencioso em que se encontra o processo administrativo, de per si, não pode retirar direito conferido ao contribuinte pela própria Administração. Do contrário, a par do princípio da isonomia, haveria manifesta violação ao princípio da proibição de “*venire contra factum proprium*”, cujo teor foi descrito em voto da relatoria da ilustre Conselheira Susy Gomes Hoffmann, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONTRIBUINTE. ENTENDIMENTO FIXADO PELA PRÓPRIA FISCALIZAÇÃO EM OUTRO AUTO DE INFRAÇÃO. INCIDÊNCIA DO ARTIGO 100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. PROIBIÇÃO DO *VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM*.”

Não procede a autuação, com base em errônea classificação fiscal de produto importado pelo contribuinte, quando esta classificação se baseia em entendimento fixado pela própria fiscalização em outra autuação, relativa ao mesmo produto. Incidência do princípio da proibição do “*venire contra factum proprium*”, que veda que as partes, numa da relação jurídica, adote comportamentos contraditórios.

Recurso Especial do Procurador Negado.”

.....

Ademais, outras normas principiológicas que devem sempre ser observadas numa relação jurídica, sobretudo quando integrada, em um de seus pólos, pelo Estado, encontrar-se-iam maculadas se fosse admitida, em face das particularidades do presente caso concreto, a imposição de penalidades e de juros de mora.

É o caso, especialmente, do princípio da proibição do "*venire contra factum proprium*", que veda que as partes, numa da relação jurídica, adote comportamentos contraditórios. Tal princípio é decorrência direta do princípio da confiança.

Cumpre trazer interessante definição do seu significado:

*"(.) Pela teoria dos atos próprios ("venire contra factum proprium") significa que ninguém estaria autorizado a contrariar um comportamento por si mesmo praticado anteriormente, desde que este tenha função orientativa, ou seja, na medida em que dirija a conduta dos sujeitos ou implique na tomada de decisão por parte deles. Na exata proporção em que informação relevante e necessária para o agir, o ato próprio vincula, de modo que não pode ser contrariado sob pena de esta mudança quebrar a lealdade.*

*Nota-se uma verdadeira eficácia vinculativa de atos, ainda que não atos jurídicos em sentido estrito. A parte que os pratica gerando confiança na outra parte de que aquela orientação de conduta seria mantida, ao alterar o comportamento, imprimindo-lhe direção oposta àquela original, frustra a expectativa de confiança e viola a boa-fé objetiva(.)"*

Nesses termos, orienta-se voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a denúncia espontânea nos casos em que a apresentação da DCOMP se deu anteriormente à apresentação da DCTF, nos termos da Nota Cosit n. 1/2012.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho – Redator designado