



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

Processo n° 10980.903456/2006-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.235 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2013
Matéria DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente DIPLOMATA DISTRIBUIÇÃO E VAREJO LTDA. (nova denominação societária de SUCESSORES DE DORIVAL RIBEIRO LTDA.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA.

Pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, não apenas pela doutrina mas pelo próprio texto legal. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator, vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo, Cristiane Souza Costa e Guilherme Pollastri. O Conselheiro Márcio Frizzo apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Digite em caixa baixa o nome dos conselheiros presentes à sessão.

Relatório

DIPLOMATA DISTRIBUIÇÃO E VAREJO LTDA. (nova denominação societária de SUCESSORES DE DORIVAL RIBEIRO LTDA.), já devidamente qualificada nestes autos, recorre a este Conselho contra a decisão prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, que indeferiu os pedidos veiculados através de manifestação de inconformidade apresentada contra a decisão da Delegacia da Receita Federal em Curitiba/PR.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o processo de Declaração de Compensação de fls. 1/7, em que foi declarado crédito referente à Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 1999, exercício de 2000, a ser compensado com débito de IRRF — Juros s/remuneração de capital próprio, código receita 5706.

Conforme Despacho Decisório às fls. 85/89, proferido pela DRF em Curitiba — PR, a autoridade fiscal reconheceu o direito creditório no valor pretendido, mas homologou parcialmente a compensação efetuada considerando insuficiente para quitar o débito informado no PERD/DCOMP, restando saldo devedor de R\$ 6.334,02, além dos acréscimos legais.

Cientificada do Despacho Decisório, por via postal, apresentou tempestivamente, por meio de seu representante legal (mandato à fl. 100), a Manifestação de Inconformidade de fls. 94/96, instruída com os documentos de fls. 101/116, trazendo as seguintes alegações, em síntese.

Inicialmente alega que, embora tenha sido reconhecido a totalidade do direito creditório pretendido, a DRF em Curitiba concluiu que ele seria insuficiente para proporcionar a homologação integral do débito objeto da Dcomp, sendo tal conclusão equivocada, uma vez que fazendo a mera atualização do crédito, a partir de sua origem, o montante é suficiente para extinguir todo o débito declarado.

Complementa que na data do vencimento da obrigação, era detentor de direito de crédito, gerado anteriormente ao nascimento do débito, tem ele direito de ver extinto o débito sem qualquer restrição, nos termos do artigo 21, § 2º da IN SRF nº 210/2002. Que mesmo que se entenda que o débito deve ser atualizado para a data do envio da PER/Dcomp, ainda assim o crédito é de montante superior ao débito, pois a indexação de ambos é de rigor, o que continua a leva à suficiência do crédito para extinguir o débito declarado.

Aduz que não há que se falar em cobrança de multa moratória sendo o crédito anterior ao débito, não podendo ser onerado com este encargo porque sua espontaneidade em formalizar a compensação a elide, em face da aplicação do artigo 138, do Código Tributário Nacional, já que tal ato foi anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR analisou a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte e, mediante o Acórdão nº 06-20.926, de 05/02/2009 (fls. 123/126), indeferiu a solicitação, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS.

Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, até a data da entrega da DCOMP.

MULTA DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A Multa de mora não tem natureza jurídica de sanção ou penalidade, mas sim de indenização por atraso no pagamento, de modo que não cabe sua exclusão em casos de denúncia espontânea.

Ciente da decisão de primeira instância em 19/02/2009, conforme documento de fl. 145, e com ela inconformado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário em 19/03/2009 (registro de recepção à fl. 133, razões de recurso às fls. 134/141), mediante o qual oferece, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

- A recorrente sustenta que seu direito creditório (valor original R\$26.426,28) teria sido integralmente reconhecido. No entanto, seu valor atualizado desde janeiro de 2000 até janeiro de 2003 (mês do vencimento da obrigação) corresponderia a R\$39.885,18, e não a R\$33.091,35, como concluiu a DRF Curitiba/PR. Reclama, ainda, que não haveria nos autos demonstrativo que explicasse o porquê se afirma que o crédito não seria suficiente para extinguir todo o débito. Acrescenta que, mesmo que se entenda que o débito devesse ser atualizado pela SELIC para a data do envio da PER/DCOMP (28/05/2003), ainda assim débito e crédito deveriam sofrer a mesma indexação, pelo que a conclusão continuaria a ser pela suficiência do crédito para extinguir o débito.

- A interessada se insurge contra a decisão de primeira instância, que negou, no caso, a aplicação do instituto da denúncia espontânea. Colaciona doutrina e jurisprudência com as quais pretende demonstrar que referido instituto alberga também as multas moratórias. Conclui este tópico afirmando: “*assim, tratando-se a hipótese sub examine de procedimento espontâneo da Contribuinte (quitação de tributo mediante a entrega da DCOMP), a multa de mora cobrada é de todo ilegal, pelo que o v. acórdão recorrido merece ser reformado em mais esse aspecto*”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Inicialmente, deve ser examinada a reclamação da recorrente acerca do valor do crédito reconhecido, e da homologação parcial feita pela DRF Curitiba/PR. Embora, de fato, não se encontre nos autos demonstrativo da compensação, todos os procedimentos decorrem diretamente da aplicação da lei e das Instruções Normativas da Receita Federal pertinentes. Em especial, a compensação em matéria tributária encontra seu fundamento legal no art. 170 do CTN, verbis:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

De interesse da presente lide, a Lei nº 9.430/1996, cujo artigo 74 dispôs com maior grau de detalhamento sobre as “condições e garantias” a que se referiu a Lei Complementar, e incumbiu a Secretaria da Receita Federal de disciplinar suas disposições. Deve ser ressaltado que o art. 74 sofreu numerosas alterações desde sua edição, e o texto a seguir transcrito é aquele vigente por ocasião da entrega da Declaração de Compensação original (DCOMP) discutida nestes autos, em 28/05/2003.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

No exercício da competência que lhe foi atribuída, a Secretaria da Receita Federal fez editar diversas instruções normativas sobre a matéria. De especial interesse, a IN SRF nº 210/2002, com as alterações introduzidas pela IN SRF 323/2003. Eis o texto vigente em 28/05/2003, com as disposições aplicáveis à valoração dos créditos e débitos e à data a ser considerada para o encontro de contas:

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma

prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação. (Redação dada pela IN SRF n.º 323, de 24/04/2003)

[...]

Art. 38. As quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição administrado pela SRF serão restituídas ou compensadas com o acréscimo de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que a quantia for disponibilizada ou utilizada na compensação de débitos do sujeito passivo, observando-se, para o seu cálculo, o seguinte:

I – como termo inicial de incidência:

[...]

d) na hipótese de saldo credor do IRPJ e da CSLL, o mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

II – como termo final de incidência:

a) em se tratando de restituição apurada em declaração de rendimentos da pessoa física, o mês anterior àquele em que o recurso for disponibilizado ao sujeito passivo;

b) nos demais casos, o mês anterior ao da restituição ou compensação.

A aplicação das disposições acima, todas de conhecimento da interessada e expressamente mencionadas no acórdão recorrido, conduz às seguintes conclusões:

- i) A data a ser considerada para o encontro de contas (compensação) deve ser a data da entrega da declaração de compensação (DCOMP) original, ou seja, 28/05/2003.
- ii) O valor original do crédito que o sujeito passivo pretendeu compensar foi de R\$ 26.426,28 (fl. 8 e 16), correspondente a saldo negativo de IRPJ do período de apuração encerrado em 31/12/1999. Esse valor deve ser acrescido de juros equivalentes à taxa Selic no período entre jan/2000 e abr/2003, mais 1% em mai/2003, o que leva ao percentual de 58,38%. Com isso, o valor do crédito reconhecido na data da compensação é de R\$ 41.853,94.
- iii) O valor original do débito que o sujeito passivo pretendeu compensar foi de R\$ 39.425,37 (fl. 16). Tendo em vista que o vencimento do débito foi em jan/2003, e que a DCOMP somente foi apresentada em 28/05/2003, nessa data o débito se encontrava vencido, devendo sofrer acréscimos moratórios, a teor do art. 61 da Lei nº 9430/1996¹. A multa corresponde a 20% do principal, e os juros são

¹ 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

equivalentes à taxa Selic no período entre fev/2003 e abr/2003, mais 1% em mai/2003, o que leva ao percentual de 6,48%. Com isso, o valor do débito na data da apresentação da DCOMP era de (R\$ 39.425,37 + R\$ 7.885,07 + R\$ 2.554,76 =) R\$ 49.865,21.

- iv) A relação percentual entre o crédito e o débito trazidos à compensação (ambos devidamente corrigidos) pode ser, então, calculada: (R\$ 41.853,94 / R\$ 49.865,21 =) 83,934%. Em outras palavras, o crédito somente é suficiente para extinguir 83,934% do débito.
- v) A aplicação desse percentual ao valor original do débito conduz, finalmente, à parcela do débito que foi extinta mediante compensação, e que foi homologada pela Autoridade Administrativa competente para tanto: (83,934% x R\$ 39.425,37 =) R\$ 33.091,35, em valores originais.

Insisto: embora não se encontre nos autos demonstrativo analítico dos cálculos acima, todos decorrem diretamente da aplicação da lei e dos normativos pertinentes, e por certo deles o contribuinte tinha conhecimento. Todos foram expressamente mencionados no voto condutor do acórdão recorrido, alguns até mesmo transcritos.

A confirmar que a recorrente sabia dos critérios empregados nos cálculos acima, surge, a seguir, o principal ponto de discordância: a incidência, ou não, da multa moratória sobre o débito, diante da alegação de tratar-se de denúncia espontânea.

A denúncia espontânea é instituto do Direito Tributário, tratada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional:

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.

Muito já se discutiu sobre o alcance desse dispositivo, sendo vasta a produção doutrinária e jurisprudencial acerca da matéria. No acórdão recorrido, o julgador se ateve ao seu entendimento de que a denúncia espontânea somente alcançaria a multa de ofício, de natureza punitiva, e não a multa moratória, que possuiria natureza indenizatória ou compensatória. Desde que esse fundamento lhe era suficiente, o julgador não avançou em sua análise.

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 nº 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.

A polêmica sobre se a denúncia espontânea alcança, ou não, as multas moratórias teve fim, ao menos no que tange a este órgão julgador administrativo. Trago à colação o art. 62-A do anexo II do regimento interno em vigor (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 e alterações supervenientes:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Pois bem. O Superior Tribunal de Justiça prolatou decisão definitiva de mérito nos autos do REsp nº 1.149.022, cuja ementa transcrevo a seguir (grifos no original)²:

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).

² Recurso Especial nº 1.149.022-SP (2009/0134142-4). Relator Min. Luiz Fux. Data do Acórdão 09/06/2010, publicado no DJe em 24/06/2010. Data do trânsito em julgado 30/08/2010.

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.

Ocorre que a decisão do STJ, ao mesmo tempo em que afirma categoricamente que a denúncia espontânea exclui, inclusive, as multas moratórias (item 7 da ementa), também se refere amiúde ao “pagamento” do tributo (por exemplo, item 1 da ementa), mesma expressão empregada pelo art. 138 do CTN.

Ora, pagamento é modalidade de extinção do crédito tributário, especificada no art. 156 do mesmo CTN, ao lado de outras formas, entre as quais a compensação, veja-se:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

[...]

A seguir, o Código dispõe sobre as características, efeitos e peculiaridades de cada uma das formas de extinção do crédito tributário, sendo o pagamento tratado nos artigos 157 a 169 e a compensação nos artigos 170 e 170-A. De se concluir, então, que o mesmo diploma legal que instituiu a denúncia espontânea em seu artigo 138, condicionando-a ao

Processo nº 10980.903456/2006-94
Acórdão n.º **1302-001.235**

S1-C3T2
Fl. 158

“*pagamento do tributo devido e dos juros de mora*”, fez questão de distinguir “*pagamento*” de “*compensação*”. Não se há, pois, de pretender que os efeitos de um (pagamento) sejam estendidos ao outro (compensação).

No caso concreto sob análise, o contribuinte pretende que a declaração de compensação por ele apresentada possua os efeitos que seriam próprios do pagamento, especificamente, a caracterização da denúncia espontânea e o afastamento da multa moratória. Por todo o exposto, não posso concordar. A situação não se caracteriza como denúncia espontânea, diante da ausência de pagamento do tributo. Conforme ressaltado, pagamento não se confunde com compensação.

Voto, assim, por negar provimento ao recurso interposto.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Declaração de Voto

Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo.

Em que pese a respeitável argumentação e fundamentação do relator, peço *venia* para dissentir do entendimento esposado, especificamente quanto ao afastamento do instituto da denúncia espontânea nos casos em que o contribuinte confessa o débito tributário por meio de pedido de ressarcimento e, imediatamente, solicita a declaração de compensação (PER/Dcomp), tal como disciplinado pela IN RFB 1.300/12 ou pelas instruções anteriores.

De início, destaco que o REsp 1.149.022/SP do STJ (julgado pelo rito do art. 543-C, CPC) não trata de matéria idêntica ao caso presente, pois analisou apenas a hipótese em que o contribuinte declara e paga integralmente o crédito tributário (lançamento por homologação). Posteriormente, o mesmo contribuinte retifica sua declaração anterior, aumentando o valor devido e, incontinenti, paga o valor acrescido. Dessa forma, sendo diversa a matéria do precedente jurisprudencial, não há vinculação para este caso específico.

Dito isto, parece-me que a denúncia espontânea tem duas finalidades. A *primeira* é fazer com que o contribuinte pague todos os tributos decorrentes dos atos que pratica, colocando-se em situação regular perante a Administração. A consequência é o reestabelecimento do equilíbrio jurídico na relação entre Fisco e contribuinte³.

A *segunda* finalidade é carrear aos cofres públicos importâncias juridicamente devidas, embora o agente arrecadador desconhecesse o ato que deu causa à imposição tributária. A consequência é o recebimento de receita tributária inadimplida sem a mobilização dos recursos humanos das Administrações Fazendárias (pois a confissão deve preceder as medidas fiscalizatórias). Note-se que os servidores públicos são custeados pela Administração, de modo que quanto mais denúncias espontâneas ocorrerem, menor a necessidade de servidores fiscalizando os contribuintes e, também, menor o custo financeiro dessa atividade.

O benefício para o contribuinte é o afastamento de sua responsabilidade tributária, especificamente no que tange às multas moratórias e de ofício⁴; para o Fisco, o benefício é o recebimento de valores que, possivelmente, jamais seriam entregues sem a mobilização de seus servidores em procedimentos fiscalizatórios e com baixíssima possibilidade de a exigência tributária tornar-se litigiosa, seja na esfera administrativa ou judicial.

³ Se o contribuinte realizar a atividade mercantil em concorrência com outros contribuintes, pode-se citar ainda o reestabelecimento do equilíbrio concorrencial como uma vantagem da denúncia espontânea. Se não o for, é possível admitir que o contribuinte se vê livre da ameaça constante da atuação fiscal.

⁴ A rigor, não caberia falar em afastamento da multa de ofício, pois esta depende que o agente fiscal realize o lançamento tributário. Logo, se a denúncia espontânea deve preceder o lançamento de ofício pelo agente fiscal, a multa de ofício jamais pode ser cogitada. De outro lado, não é denúncia espontânea o ato do contribuinte que sucede qualquer ato fiscalizatório. (v. PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 5ª ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 163/164).

Do que se expôs até o presente momento, fica claro que o instituto é interessante a ambos os sujeitos da relação jurídico-tributária⁵. Por isso, deve-se ter em mente que impor obstáculos à plena eficácia da denúncia espontânea traz prejuízos também para a Fazenda Pública. O mais grave, contudo, é que óbices têm surgido após a confissão do contribuinte, fato que lança insegurança jurídica sobre o art. 138 do CTN.

De toda forma, o ponto mais relevante da denúncia espontânea é a necessidade de esta ocorrer antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização. Evidentemente, após o início de qualquer ação fiscal. Ora, se o Fisco pretendia receber o que lhe é devido sem que seus servidores precisassem desempenhar qualquer tarefa, não faz sentido permitir que, iniciada a fiscalização, seja possível fruir da denúncia espontânea, uma vez que já há um ônus (servidores públicos fiscalizando contribuinte) sem o correspondente bônus (exigência de créditos tributários acrescidos das multas). De outro lado, o contribuinte apenas se beneficiaria.

Por isso, não pode (nem deve) existir denúncia espontânea após qualquer atividade fiscalizatória, até porque, neste caso, fica evidente que o contribuinte pretende esquivar-se dos acréscimos que inevitavelmente advirão por meio do lançamento de ofício, e não remir-se espontaneamente. Aliás, o art. 47 da Lei n. 9.430/96 permite que, nos primeiros vinte dias subsequentes ao recebimento do termo de início de fiscalização, sejam pagos os tributos e contribuições já declarados apenas “com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”.

Em tempo, a expressão “procedimento administrativo ou medida de fiscalização”⁶ não pode ser entendida como qualquer ato, mas apenas aquele que tenha por finalidade instaurar fiscalização sobre o tributo, período e matéria que o contribuinte pretende confessar⁷. Feitas estas considerações, vale revisar os entendimentos sedimentados sobre a matéria para verificar que é pertinente o que foi dito.

Nos casos em que o contribuinte declara o *quantum debeatur* (lançamento por homologação), mas não realiza o imediato pagamento do valor devido, é impossível que, posteriormente, venha a se beneficiar da denúncia espontânea, pois não tem como confessar algo que já foi confessado. Em verdade, o crédito tributário já é de conhecimento da Administração Fiscal e será exigido pelas vias próprias caso persista a inadimplência (v. REsp 962.379 e súmula 360, ambos do STJ)⁸.

No caso do REsp 1.149.022/SP acima tratado, que trata da hipótese em que o contribuinte retifica a declaração anterior para aumentar o seu débito (crédito tributário) e, na sequência, realiza o pagamento, entende-se que há denúncia espontânea quanto ao valor acrescido. Trata-se de importância que não era de conhecimento do Fisco e que decorreu de atividade espontânea do contribuinte⁹.

⁵ Por esta razão, entendo inadequada a expressão “favor legal” que é utilizada para definir a denúncia espontânea, uma vez que o termo autoriza a conclusão de que apenas o contribuinte se beneficia, o que não é verdade.

⁶ Art. 138, parágrafo único, CTN.

⁷ Nesse sentido, NEDER, Marco Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Dialética, 2010. Pg. 171.

⁸ Para que este argumento seja válido, é preciso admitir que o lançamento por homologação constitui o crédito tributário (súmula n. 436, STJ).

⁹ Todavia, não haverá denúncia espontânea se a retificação ocorreu após um procedimento fiscalizatório específico (pois aí não há espontaneidade, mas sim a intenção de afastar as iminentes multas).

Quanto ao entendimento sedimentado no sentido de que a denúncia espontânea não se aplica aos casos de parcelamento de débito tributário (REsp 1.102.577/DF), tenho que se trata de opção político-fiscal (para incentivar o adimplemento integral), uma vez que o art. 138 do CTN não vincula o pagamento “à vista” do crédito tributário confessado. O mesmo raciocínio pode ter incentivado o afastamento da denúncia espontânea às penalidades impostas pelo descumprimento de obrigações acessórias (súmula n. 49 do CARF). Também neste caso, não se pode extrair tal conclusão do art. 138 do CTN.

Feitas estas considerações, necessárias para reconstruir o “ambiente” que circunda a denúncia espontânea, passo a discorrer sobre a possibilidade de sua aplicação nos casos em que há pedido de ressarcimento e declaração de compensação. O entendimento corrente, por meio da interpretação literal do art. 138 do CTN, posiciona-se contrariamente à hipótese, uma vez que o dispositivo se refere apenas ao “pagamento”. Portanto, utiliza-se exclusivamente a interpretação literal.

Todavia, segundo alerta Maria Helena Diniz, o hermeneuta encontra a sua disposição “várias técnicas ou processos interpretativos: gramatical ou literal, lógico, sistemático, histórico e sociológico ou teleológico.”¹⁰ Segundo a doutrinadora, “não são, na realidade, cinco técnicas de interpretação, mas operações distintas que devem atuar conjuntamente, pois todas trazem sua contribuição para a descoberta do sentido e do alcance da norma.”¹¹

Dessarte, procurando aplicar todas as formas de interpretação, posiciono-me no sentido de que os termos “compensação” e “pagamento” possuem o mesmo sentido dentro do contexto do art. 138, CTN, embora as significações sejam distintas no contexto do art. 156, CTN.

Explico.

O art. 156 do CTN versa sobre modalidades de extinção do crédito tributário e está inserido no Título III (crédito tributário), Capítulo IV (extinção do crédito tributário). Já o art. 138 do CTN trata da denúncia espontânea (art. 138) e foi incluído no Capítulo V (responsabilidade tributária) do Título II (obrigação tributária).

No contexto do art. 156, CTN, creio que o legislador diferenciou “pagamento” de “compensação” pelo fato de o contribuinte ter muito mais ingerência sobre a extinção do crédito tributário nos casos de compensação. Note-se que em 1966 (ano da edição do CTN) não existia a tecnologia dos dias atuais¹², o que inspirava maiores cautelas. Ademais, a particularidade dos institutos exigia regulamentação distinta, e foi o que inegavelmente aconteceu. Não poderia ser diferente.

Todavia, para fins do art. 138 do CTN, o legislador se refere a “pagamento” como um gênero das modalidades de extinção do crédito tributário, e não para fazer remissão ao art. 156, inc. I, CTN. Assim, para fins de denúncia espontânea, o termo “pagamento” representa o gênero, do qual são espécies, v.g., o “pagamento em sentido estrito” (art. 156, inc. I, CTN) e a “compensação” (art. 156, inc. II, CTN). Portanto, a simples coincidência entre do

¹⁰DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 2º Vol. 16 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 438.

¹¹DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 2º Vol. 16 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 438.

¹² Aliás, a prática tributária demonstra que em muitas situações (especialmente nos casos de inconsistências de informações entre a PER/Dcomp e outro documento fiscal), a não homologação dos pedidos de compensação é feita de forma automatizada.

termo “pagamento” no art. 138 e no art. 156, inc. I, do CTN, não autoriza que lhe seja atribuída a mesma carga semântica.

Parece-me também inadequado associar o termo “pagamento” referido no art. 138 do CTN como uma forma de extinguir o crédito tributário por meio da entrega de moeda corrente ao sujeito ativo. Isto porque existem formas de pagamento que não ocorrem com a entrega de moeda ao sujeito ativo, como é o caso do cheque, da estampilha, do vale postal etc. (v. art. 162, CTN).

Alega-se, ainda, como óbice à aplicação da denúncia espontânea à compensação, o fato de a declaração de compensação ser uma forma de extinção do crédito tributário sujeita à condição resolutiva da ulterior homologação (IN RFB n. 1.300/12, art. 41, §2º).

Entendo que o argumento não prospera. Recorde-se que o CTN admite que o pagamento seja feito por meio de cheque (art. 162, inc. I, CTN), mas a extinção do crédito fica condicionada ao resgate do cheque pelo sacado (§2º do art. 162 do CTN¹³). Trata-se de uma condição, mas nem por isso se argumenta que esta não é uma forma de pagamento.

Note-se ainda que o fato de a declaração de compensação depender da posterior homologação da autoridade administrativa não afasta a incidência da denúncia espontânea, uma vez que mesmo os lançamentos por homologação dependem de homologação (expressa ou tácita).

Aliás, o STJ firmou entendimento de que a atividade homologatória (em lançamentos por homologação) recai sobre o pagamento, e não sobre a apuração, o que autoriza concluir que o pagamento feito após o lançamento por homologação e a compensação, nesse aspecto, se equivalem, pois tanto o pagamento quanto a compensação dependerão de homologação.

É preciso ter em mente, ainda, que a declaração de compensação é muito mais gravosa ao contribuinte do que o “pagamento em sentido estrito”, pois a declaração de compensação pressupõe que o contribuinte seja credor da Fazenda Pública, seja por ter feito um pagamento indevido ou a maior, seja em razão dos mecanismos decorrentes do princípio da não-cumulatividade etc.

Nestes casos, o contribuinte já teve um desembolso ou pagou mais do que era devido. O contrário ocorre com o “pagamento em sentido estrito”, quando o contribuinte somente suporta a carga tributária no exato momento em que o tributo se torna devido. Portanto, com maior razão, a compensação deveria autorizar a denúncia espontânea.

Voltando a argumentação sobre a compensação, tem-se que se trata de um instituto que preserva a equidade entre credor e devedor. Consoante a doutrina civilista, “compensar é contrabalancear, contrapesar, equilibrar, estabelecer ou restabelecer um equilíbrio”¹⁴.

¹³ CTN. Art. 162. O pagamento é efetuado: I - em moeda corrente, cheque ou vale postal; (...) § 2º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado. (...).

¹⁴ VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil: Teoria geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009. p.267.

Nesse sentido, o despacho decisório que homologa o pedido de compensação transmitido pelo contribuinte retroage seus efeitos à data da apresentação do documento, pois o débito e o crédito não são atualizados à data do despacho decisório (art. 43, §1º, IN RFB 1.300/12). Além disso, da mesma forma que ocorre em uma DCTF, as declarações de compensação constituem declaração de dívida (art. 74, §6º, Lei n. 9.430/96, e art. 41, §4º, IN RFB 1.300/12).

Este é o entendimento firmado através da Nota Técnica COSIT n.º 01, de 18 de janeiro de 2012, da qual destaco os seguintes excertos:

Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação

18. Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.

18.1 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.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:

a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplica-se o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;

b) se o contribuinte declara o débito na DCTF, e efetua a compensação posteriormente por meio da Dcomp, a situação é semelhante à dos tributos declarados, mas pagos a destempo (subitem 9.1), requerendo, em consequência, o mesmo tratamento ali previsto, ou seja, a incidência da multa de mora. [...] (grifo não original)

Conclui-se, portanto, que a recorrente faz jus aos benefícios da denúncia espontânea quando confessa o débito (crédito tributário) e, concomitantemente, requer a sua compensação com créditos (PERDCOMP), razão pela qual declaro meu voto pela procedência do recurso voluntário neste ponto.

(assinado digitalmente)

Márcio Rodrigo Frizzo.



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por MARCIO RODRIGO FRIZZO em 29/01/2014 14:35:00.

Documento autenticado digitalmente por MARCIO RODRIGO FRIZZO em 29/01/2014.

Documento assinado digitalmente por: ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR em 20/02/2014, WALDIR VEIGA ROCHA em 30/01/2014 e MARCIO RODRIGO FRIZZO em 29/01/2014.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 11/10/2018.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP11.1018.10052.9YSG

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

80B1D2E03C8A0732C0050F18C14209BE74DA9673