



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

Processo nº 10980.909204/2008-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-01.430 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2012
Matéria DCOMP - DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente METSO PAPER SULAMERICANA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003

DÉBITO EM ATRASO INDICADO EM DCOMP ACRESCIDO APENAS DOS JUROS DE MORA. CONFISSÃO DE DÍVIDA. QUITAÇÃO. DESCABIMENTO DA MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. ENTENDIMENTO DO STJ EM RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO. 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, 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 (Decisão do STJ no REsp nº 884.462, de 28/10/2008). Assim, aquele débito vencido, não declarado e nem confessado por meio de DCTF, mas, "quitado", mediante o acréscimo apenas dos juros de mora, por meio de *Dcomp*, caracteriza o instituto da denúncia espontânea, o que implica no afastamento da multa de mora

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/06/2012 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QU, Assinado digitalmente e m 30/06/2012 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QU, Assinado digitalmente em 30/06/2012 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 17/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz e Alexandre Gomes.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de PER/DCOMP homologada parcialmente pela DRF/CURITIBA, conforme despacho decisório de fls. 01, emitido em 12/08/2008, no qual a ora recorrente indicou crédito que foi totalmente confirmado quanto à sua procedência, mas considerado insuficiente para fazer face aos débitos declarados em virtude de no cálculo dos acréscimos legais a contribuinte não ter incluído a multa de mora, por entender que ao caso aplicar-se-ia o instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN.

Através do Acórdão nº 06-30.235, sessão de 09/02/2011, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – DRJ/CTA proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003

EXTINÇÃO DE TRIBUTO VIA COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. CABIMENTO.

Nos termos da legislação de regência, é cabível a incidência de multa de mora na hipótese de extinção de tributo via compensação espontânea.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Consta do seu voto condutor que (fls. 80/81):

O despacho decisório (fl. 01) indica que o crédito pleiteado foi integralmente reconhecido revelando-se, todavia, insuficiente para a compensação indicada na Dcomp.

A diferença encontrada, como se depreende dos autos, está relacionada incidência de multa de mora sobre o débito compensado no momento da homologação.

De fato, segundo o detalhamento da compensação, à fl. 49, na data da valoração do crédito (atualizado para R\$ 101.888,02) foram utilizados R\$ 67.578,45 para a quitação do principal (PIS — 8109), R\$ 13.515,69 para a quitação da multa de mora e R\$ 20.793,88 para a extinção dos juros de mora.

A contribuinte, contudo, discorda do acréscimo legal, cita doutrina e jurisprudência e, amparada no contido no art. 138 do CTN, pede a exclusão da multa de mora e a conseqüente revisão do despacho decisório (na Dcomp apresentada o crédito valorado de R\$ 101.888,06 foi distribuído da seguinte forma: R\$ 76.838,66 para o principal – PIS e R\$ 25.049,40 para os juros de mora).

A questão, portanto, está em se decidir se a multa de mora é devida nos casos de compensação espontânea de débitos vencidos.

Conforme noticiado, o débito em questão (R\$ 76.838,66) refere-se ao PIS (8109) de janeiro de 2003 (fl. 55).

Compulsando-se os autos, vê-se que em relação ao 1º trimestre de 2003 a contribuinte apresentou três DCTF (fl. 78): em 09/05/2003 (original — cancelada), em 03/11/2003 (retificadora — cancelada) e em 14/12/2004 (retificadora — ativa).

Na DCTF original, o débito em questão (PIS — 01/2003) foi declarado como sendo de R\$ 23.751,46 (fl. 78). Esse valor foi mantido na DCTF retificadora de 03/11/2003, contudo foi alterado para R\$ 100.590,12 na retificadora de 14/12/2004 (fl. 78 - verso). Nessa última retificadora, inclusive, consta a informação de que parte do débito foi objeto de pagamento (R\$ 23.751,46) e parte (R\$ 76.838,66) foi objeto de compensação via Dcomp (fl. 79).

(...)

Cientificada dessa decisão em 16 de fevereiro de 2011 (AR. fls. 84) no dia 18 de março seguinte interpôs recurso voluntário a este Conselho (fls. 85/100), apresentando os argumentos a seguir sintetizados:

- que no caso de extinção do crédito tributário mediante compensação é perfeitamente aplicável o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, fazendo citações doutrinárias a respeito;

- que, *enquanto no procedimento de pagamento, propriamente dito, de um tributo determinado o valor é creditado em favor do fisco, na compensação, o referido valor (crédito) já está disponível nos cofres do fisco, acrescentando que com a compensação tributária, havendo crédito líquido e certo do contribuinte em relação ao fisco — como ocorre no caso em tela, haja vista que a RFB reconheceu a integralidade do crédito informado — a obrigação tributária se extingue instantaneamente, assim como na hipótese de pagamento*, sendo os efeitos do pagamento e da compensação, na prática, os mesmos, ou seja, a extinção instantânea do crédito tributário;

- que nesse sentido o CARF tem decidido, fazendo transcrição da ementa dos acórdãos nº 1201-00.284, DOU 08/07/2010 e nº 102-48.801, DOU 14/02/20008, transcrevendo, ainda, ementa de decisão proferida pelo STJ, 1ª Turma, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, AgRg no Resp 1136372/RS, DJe 18/05/2010 (fls. 90/91);

- que o entendimento do STJ foi pacificado quando do julgamento do REsp. 1.149.022, sob o regime dos recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do CPC, segundo o qual é configurada a denúncia espontânea quando o contribuinte efetua a quitação do tributo, acrescido de juros de mora e, após, entrega DCTF retificadora informando débito até então desconhecido pelo Fisco, transcrevendo a ementa desse julgado (fls. 94), devendo esse entendimento ser observado pelo CARF à luz do art. 62-A, introduzido no RICARF através da Portaria MF nº 586/2010;

- conclui acrescentando que todos os requisitos necessários à aplicação da denúncia espontânea teriam sido atendidos, conforme descrição feita nos seguintes termos:

No caso em tela, o PER/DCOMP entregue para a quitação do débito de PIS foi TRANSMITIDO EM 17/11/2004 e a DCTF correspondente à competência do débito compensado foi ENTREGUE em 14/12/2004 (DCTF retificadora).

A DCTF (original) foi entregue em 09/05/03, entretanto, nela constava valor incorreto de apuração do PIS de janeiro de 2003, no montante de R\$ 23.751,46, inferior ao efetivamente devido.

Feita esta constatação, em 17/11/2004, a Recorrente efetuou a quitação da diferença do débito, via PER/DCOMP, acrescido de juros SELIC.

Na seqüência, em 14/12/2004, enviou DCTF retificadora adequando o valor do débito ao efetivamente devido e apontando a compensação efetuada em 17/11/2004.

Contata-se, portanto, que em momento algum o débito de PIS declarado em DCTF ficou pendente de quitação nos sistemas de RFB, sendo, até o momento da entrega da DCTF, desconhecido pela RFB.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

A questão posta à nossa apreciação requer um posicionamento deste Colegiado sobre a possibilidade de se considerar a extinção de crédito tributário, através da apresentação de Dcomp, equivalente à extinção efetuada através do pagamento, para efeito da aplicação do instituto da denúncia espontânea, consoante dispositivo do art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN.

O crédito valorado na Dcomp, transmitida em 17/11/2004 (fls. 51/55), foi utilizado para compensar débito do PIS de janeiro de 2003 (fls. 55), vencido em 14/02/2003, com o acréscimo apenas dos juros de mora, tendo a insuficiência do crédito para a homologação integral da Dcomp sido originada do cálculo da multa de mora considerada devida pela repartição da RFB, entendimento esse mantido pelo órgão de julgamento *a quo*.

Aduz a recorrente que o débito em questão se refere ao pagamento de valor que seria inferior ao efetivamente devido naquele período de apuração (janeiro/2003), o qual fora declarado na DCTF originalmente apresentada em 09/05/2003, sendo que logo após ter sido constatado esse pagamento a menor providenciara sua quitação via PER/DCOMP, transmitida em 17/11/2004, com o acréscimo dos juros de mora.

Assevera ainda que a DCTF retificadora, adequando o valor do débito ao efetivamente devido e até então desconhecido do fisco, foi transmitida à RFB no mês seguinte, em 14/12/2004 (fls. 78-v), e que, dessa forma, estaria caracterizada a denúncia espontânea, sendo, portanto, indevida a multa de mora.

Vê-se, pois, que no caso sob análise a insuficiência do crédito deveu-se à imposição da multa de mora por parte da repartição da RFB encarregada da análise da Dcomp, procedimento com o qual a ora recorrente não concorda, sendo esse o foco do litígio que se põe à nossa apreciação. Em suma, devemos decidir se ao caso é ou não aplicável o instituto da denúncia espontânea, insculpido no art. 138 do CTN.

A propósito, por enquadrar-se perfeitamente ao presente caso, peço vênia para transcrever voto da lavra do i. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, no Acórdão nº 3401-01.045, sessão de 30/09/2010, que com maestria discorreu sobre o tema em importante participação, a cujos fundamentos me filio e adoto como razões de decidir:

(...).

A matéria agitada pela Recorrente é uma só, qual seja, se o seu procedimento, compensação de débito já vencido sem que aos seus respectivos valores tenha sido incluída a multa de mora pelo atraso, apenas incluídos os juros de mora, corresponderia à figura da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional.

Para a Recorrente, na esteira de decisões do próprio Conselho de Contribuintes, a multa moratória não traduz a compensação pelo atraso no pagamento, mas, sim, revela uma punição sofrida pelo contribuinte inadimplente, o que a colocaria na condição descrita

pelo referido artigo do Código Tributário Nacional, que, a seu ver, contempla tanto as multas de natureza compensatória quanto as de natureza punitiva.

A DRJ, argumentando que a exigência da multa de mora estaria prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alegou não poder negar a sua aplicação, a teor da orientação expressa nesse sentido dada pelo Parecer Normativo CST 329/70 e de decisões do Conselho de Contribuintes.

Todavia, com a devida vênia, creio que não estamos diante de uma questão que se resolva com o afastamento ou negação de norma jurídica considerada válida, mesmo porque o que se discute aqui não é apenas a incidência ou não de multa moratória sobre débitos não pagos no vencimento legal, mas, sim, acerca de sua incidência ou não sobre débitos não pagos no vencimento, porém, indicados para serem “pagos” mediante o instituto da compensação tributária de que trata o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e isso antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

Outra peculiaridade deste caso é a de tratar de uma contribuição cujo lançamento se dá por homologação, o que, de outra parte, nos conduz para outro debate, qual seja, quanto à possibilidade de o próprio sujeito passivo poder constituir o crédito tributário por meio da DCTF e/ou da Dcomp. Além disso, haveremos de enfrentar os questionamentos que envolvem a natureza da multa de mora devida por conta de pagamentos efetuados a destempo, isto é, se punitiva ou se meramente compensatória. E, como se não bastasse, o fato de que o “pagamento” espontâneo da interessada “deu-se” na forma de compensação.

Essa matéria contempla várias interpretações e questionamentos e tem causado uma certa insegurança aos quem com ela lida, haja vista as várias decisões conflitantes que encontramos inclusive no âmbito deste Colegiado.

Por exemplo, estaria o artigo 138 limitado apenas às multas aplicadas por conta de infrações outras que não as devidas em face de um singelo atraso no pagamento dos tributos? E mais, a confissão do débito, via entrega da DCTF pelo sujeito passivo, ou, conforme o caso, de Dcomp, inibiria a aplicação do instituto da denúncia espontânea?

Essas questões procurarei colocar em discussão, adiantando-lhes, caros Pares, que estou mudando meu posicionamento anterior, isto é, doravante, passarei a seguir o entendimento que restou pacificado no STJ, inclusive em julgamentos efetuados na condição de recursos repetitivos, expostos logo mais abaixo.

a) natureza jurídica da multa de mora

Há quem defenda que a responsabilidade excluída pelo artigo 138 do CTN refira-se exclusivamente às infrações outras que não aquelas decorrentes do mero inadimplemento no pagamento do tributo¹, quais sejam, os ilícitos tributários-penais, dolosos (sonegação, fraude, conluio e outros crimes contra a ordem tributária), e outros ilícitos tributários, não dolosos (não prestação de informações obrigatórias às autoridades fazendárias, concernentes à existência do fato gerador, declarações inexatas etc.). Eu mesmo, devo admitir, me vali desse argumento para defender posição contrária à qual agora estou alinhado.

Porém, sobre esse assunto, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional assim se pronunciou, no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.347/2001, excertos a seguir transcritos:

“10. No que se refere à natureza da multa moratória, sem desconhecimento da polêmica que envolve a questão, algumas considerações merecem ser feitas. O CTN impõe tratamento diferenciado, ao cuidar da responsabilidade por infração, distinguindo as situações onde a infração é denunciada espontaneamente pelo sujeito passivo, daquelas onde as irregularidades são apuradas de ofício pela autoridade fiscal. Assim, o art. 138 do CTN determina que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Ocorre que a Secretaria da Receita Federal costuma incluir no montante cobrado também a multa moratória, tendo em vista que a mesma não se preordena a punir o contribuinte, mas compensar o fisco pelo prejuízo sofrido em razão do atraso.

11. No mais das vezes o sujeito passivo recorre à justiça para não se ver forçado a pagar a multa moratória, sendo a União defendida nesses feitos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, sob a mesma assertiva de que a mencionada multa é considerada um complemento indenizatório da obrigação principal e não como sanção, mormente considerando-se que a não cobrança da multa premiaria o contribuinte que não cumpre com suas obrigações tributárias a tempo.

12. Antes de adentrarmos no cerne da questão, é preciso ressaltar que a adoção do entendimento preconizado neste trabalho implica, necessariamente, por uma questão de coerência, na modificação da linha que vem sendo mantida pela Secretaria da Receita Federal, na esfera administrativa, e pela Procuradoria da Fazenda Nacional, na defesa da União nos casos de denúncia espontânea.

13. Dissertando sobre a natureza jurídica da multa moratória Sacha Calmom Navarro Coêlho, com sua costumeira proficiência, relata:

‘Discute-se muito na doutrina a natureza jurídica da multa aplicada por falta, insuficiência ou intempestividade no pagamento do tributo. O ponto de interesse da quaestio juris está na discussão sobre se é punitiva ou ressarcitória a “multa moratória” (a que sanciona o descumprimento da obrigação tributária principal). Vamos nos impor - pelo caráter limitado dessa dissertação - o dever de não adentrar a doutrina pátria e peregrina a respeito do assunto. Bastar-nos-á a ressonância da problemática na Suprema Corte brasileira. O debate, também ali, é sobre se a multa moratória tem caráter punitivo ou é indenização (civil).

‘O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisão de tribunal paulista, acentuou que as sanções fiscais são sempre punitivas, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária, qualquer multa passou a ter caráter penal, in verbis: “a multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento. Mas, se o atraso

é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal". Relatando o Recurso nº 79.625, sentença que "não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a estremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige sua legalidade." 'A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo Cordeiro Guerra, in verbis:

'Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, este algo que se cobra a mais dele e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena... e as multas ditas moratórias... não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo.' (..)

'A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em Direito Tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir obrigação de indenizar. Isto, todavia, só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, inclusive o estatal, lesando-o. O ilícito não é a causa da indenização; é a causa do dano. E o dano é o pressuposto, a hipótese a que o Direito liga o dever de indenizar. Nada tem a ver com a multa que é sancionatória....' (Curso de Direito Tributário, 5ª ed., Ed. Forense, São Paulo, págs. 641/642)

14. Ademais, o STF decidiu no Recurso Extraordinário 106.068/SP que o "contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao Fisco, o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN." O Ministro Rafael Mayer no voto condutor do referido Recurso, citando Hector Villegas, explicita que a multa moratória, imponível pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório.

15. Além do entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito da natureza da multa moratória, temos as decisões das duas turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça endossando o mesmo posicionamento, vejamos as ementas:

'TRIBUTÁRIO. ICM. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA.

O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação. Recurso Especial conhecido e provido' (RESP 169877/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma)

'TRIBUTÁRIO. PIS. IRPJ E CSLL. DÍVIDA DECLARADA ESPONTANEAMENTE. MULTA DE MORA. INEXIGIBILIDADE.

Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no artigo 138 do CTN. Precedentes. Recurso Provido. Decisão unânime.' (RESP. 207377/BA, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Turma)

"16. No mesmo sentido: RESP 36796/SP, 16672/SP, 141873/PR, 9421/PR, 84413/SP, 188347/GO, 182197/RS, 283699/PE, AGA 331070, ERESP 183313/RS.

17. A tese vem sendo acolhida também nos Tribunais Regionais Federais. Selecionamos apenas um feito em cada Tribunal para ilustrar o alegado:

'TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. MULTA MORATÓRIA. INCABILIDADE. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO. LIMITAÇÃO. LEIS 9.032/95 e 9.129/95.

O pagamento integral do tributo espontaneamente afasta a imposição da multa moratória (art. 138 do CTN). "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária" (Fórmula 213 do STJ). A compensação, entretanto, deve respeitar o limite de 30% do valor a ser recolhido em cada competência vincenda, nos termos das leis 9.032 e 9.129/95 que alteraram a lei 8.212/91. Apelo e remessa providos em parte.' (AMS 010000414657 - TRF Primeira Região)

'APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

I - Não havendo qualquer procedimento administrativo por parte do fisco, e configurada a denúncia espontânea, exclui-se a multa, aplicando-se o benefício do art. 138, do CTN.

II - Apelação provida.' (AMS 17750 - TRF Segunda Região)

'DIREITO TRIBUTÁRIO. Pedido de parcelamento deferido pela Administração Pública. Hipótese albergada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional. Exclusão da parcela afeta à multa de mora.

I - Se o pedido de parcelamento formulado pelo contribuinte é deferido anteriormente a qualquer medida administrativa e/ou

judicial a ser tomada pela administração fiscal, há que ser reconhecida a configuração da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional.

II - Apelação e remessa oficial a que se nega provimento.’ (AMS 196345 - TRF Terceira Região)

‘EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. PARCELAMENTO DE DÍVIDA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO MULTA MORATÓRIA.

1. Verificada a omissão no acórdão proferido, os embargos declaratórios devem ser acolhidos.

2. Sendo indevida a multa moratória no caso de parcelamento de dívida, por equivaler a denúncia espontânea, deve-se proceder à compensação dos valores indevidamente pagos com valores vincendos do próprio parcelamento, ou sendo impossível efetuar a compensação, que se devolva o montante indevidamente pago.

3. Embargos de Declaração acolhidos.’ (AC 202127 - TRF Quarta Região)

‘PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INOMINADO. ART. 577 DO CPC. DÉBITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DE MULTA MORATÓRIA. JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE DO STJ.

- O Colendo Superior Tribunal de Justiça vem se posicionando sobre a não imposição de multa moratória ante denúncia espontânea de débito tributário atrasado, desde que efetuado recolhimento do tributo, ainda que parceladamente.

- A decisão que nega seguimento a recurso contrário ao entendimento predominante do STJ não merece reproche.

- Agravo Inominado improvido.’ (AGIREO 125436 - TRF Quinta Região)

18. Não podemos fechar os olhos a tão significativa jurisprudência. À toda evidência, em caso de encaminhamento de orientação consistente na manutenção da multa sob apreço, certamente, mais uma vez, sua cobrança seria obstada pela justiça.

(...)”.

Continuando sua bem lançada argumentação, o i. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho oferece sua opinião a respeito, concluindo que:

Não resta dúvida, portanto, que a própria PFN admite que o artigo 138 aplica-se à multa de ofício e à multa moratória.

Nessa mesma linha, as seguintes decisões do STJ:

“PROCESSO CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL - ART. 138 DO CTN - MULTA MORATÓRIA E PUNITIVA - DISTINÇÃO -

INEXISTÊNCIA - PRECEDENTES. - A Lei não faz distinção entre multa moratória e punitiva. - Precedentes. - Agravo Regimental improvido. (AgRg nos EREsp 169877 / SP, Primeira Seção, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ de 12/11/2001).

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. POSSIBILIDADE. (...) 3. Esta Corte já se pronunciou no sentido de que ‘o Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação’ (REsp 169877/SP, 2ª Turma, Min. Ari Pargendler, DJ de 24.08.1998)” (REsp 835634 / MG, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 29/06/2007).

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. COMPENSAÇÃO DE MULTA COM TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. NATUREZA DA MULTA. (...) 2. A regra do artigo 138 do CTN não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva com o fito de excluir apenas esta última em caso de denúncia espontânea.” (AgRg no REsp 402839 / SP, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJ de 20/02/2006).

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reporto-me às seguintes decisões:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - CONFISSÃO DA DÍVIDA ACOMPANHADA DO PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO - INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA – A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional. O referido codex não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória, sendo certo que a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, inexigível no caso de denúncia espontânea. Recurso especial negado.(CSRF, 01-06.094, de 11/11/2008)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - INEXIGÊNCIA DE MULTA. Quando o contribuinte espontaneamente denunciar a existência de infração desconhecida do Fisco e efetuar o recolhimento do tributo e dos juros de mora devidos terá cumprido integralmente com sua obrigação tributária, regularizando a sua situação fiscal. Recurso Voluntário Provido.(Ac. Nº 109-09777, de 17/12/2008)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO COM JUROS DE MORA - CTN. ART. 138 – INEXIGIBILIDADE DE MULTA DE MORA – RESTITUIÇÃO - Tendo o contribuinte efetuado, após seu vencimento, o recolhimento do imposto devido, com juros de mora, de forma voluntária e antes de qualquer procedimento administrativo ou

medida de fiscalização por parte do Fisco, há de se lhe aplicar o benefício da denúncia espontânea estabelecida no art. 138, do Código Tributário Nacional, que alcança todas as penalidades, sejam punitivas ou compensatórias, decorrentes de descumprimento de obrigações principais. A multa de mora constitui penalidade resultante de infração legal, devendo, portanto, ser excluída pela denúncia espontânea. Em decorrência, a multa de mora recolhida por ocasião da denúncia espontânea caracteriza indébito tributário, devendo ser reconhecido o direito do contribuinte à restituição dos respectivos valores. Recurso especial negado. (Ac. CSRF/04-00.652, de 18/09/2007, maioria de votos).

TRIBUTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA - O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal. Considera-se espontânea a denúncia que precede o início de ação fiscal, e eficaz quando acompanhada do recolhimento do tributo, na forma prescrita em lei, se for o caso. Desta forma, o contribuinte que denuncia espontaneamente ao fisco o seu débito fiscal em atraso, recolhendo o montante devido com juros de mora, está exonerado da multa moratória, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN. (Ac. Nº 104-22.879, de 05/12/2007)

Assim, concordando com os fundamentos desfilados acima, passo a me filiar a essa corrente, no sentido de que o artigo 138 do CTN contempla todas as hipóteses de multa, sejam elas de caráter punitivo ou de caráter moratório.

b) denuncia espontânea e a existência de crédito já constituído

O STJ, nos julgamentos que vem proferindo a respeito, inclusive nos termos da Resolução STJ nº 8, de 7 de agosto de 2008, que estabeleceu os procedimentos relativos ao processamento e julgamento de recursos especiais repetitivos, pacificou o entendimento de que o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos declarados e pagos a destempo, nos termos da Súmula 360/STJ, o que significa, contrário sensu, que o artigo 138 somente se aplica naqueles casos em que o contribuinte não tenha comunicado a infração ao Fisco e pago o tributo, com juros de mora, antes de qualquer iniciativa deste. Ou seja, para que a denúncia espontânea seja caracterizada, será preciso que o Fisco não tenha tido o conhecimento da infração confessada, autodenunciada.

Veja-se, por exemplo, a decisão proferida pela Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, no AgRg no Ag 1224462/RJ, Dje 17/06/2010, assim ementada:

“(…) TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO– DENÚNCIA ESPONTÂNEA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – SÚM. 360/STJ – SÚM. 7/STJ.

1. (...)

3. O tema da denúncia espontânea já foi pacificado nesta Corte, por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais 886.462/RS e 962.379/RS, submetidos à sistemática do art. 543-C do CPC - o

benefício não se aplica aos tributos declarados e pagos a destempo, consoante se observa pela Súmula 360/STJ.”

(...)” (grifei)

Por sua vez, o acima referenciado Recurso Especial nº 886.462 - RS (2006/0203184-0), de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, unanimidade de votos, Sessão de 22/10/2008, foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO.

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 Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, 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 parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”

Neste Voto, o Ministro Relator, invoca jurisprudência sedimentada na 1ª Seção no sentido de 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, que dispensa, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco.

Para ele, “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”. E mais:

" (...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários cuja existência já esteja formalizada (= créditos tributários já constituídos) e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória. Nesse sentido: Luciano Amaro, Direito

Tributário Brasileiro, 10ª ed., SP, Saraiva, 2004, p. 440. Conforme assentado em precedente do STJ, "não há denúncia espontânea quando o crédito em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolançamento e é pago após o vencimento" (EDcl no REsp 541.468, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.03.2004).

2. Pois bem, é inteiramente equivocada a afirmação, ainda corrente, de que o lançamento, feito pela autoridade fiscal, é instituto indispensável e sempre presente nos fenômenos tributários e que, ademais, é o único modo para efetivar a constituição do crédito tributário. Contrariando tal afirmação, observou o Ministro Peçanha Martins que "é pacífica a orientação deste Tribunal no sentido de que, nos tributos lançados por homologação, a declaração do contribuinte, através da DCTF, elide a necessidade da constituição formal de débito pelo fisco podendo ser, em caso de não pagamento no prazo, imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (Recurso especial não conhecido." (RESP 281.867/SC, 2ª T. Min. Peçanha Martins, DJ de 26.05.2003).

Na verdade, o art. 142 do CTN - segundo o qual "competê privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível" - não atribui ao Fisco a exclusividade de constituir o crédito tributário, nem está erigindo o lançamento como única forma para a sua constituição. A exclusividade, a que se refere o dispositivo, diz respeito apenas ao lançamento, mas não à constituição do crédito. Ou seja: somente o Fisco pode promover o procedimento administrativo de lançar, o que não é o mesmo que atribuir ao Fisco a exclusividade de constituir o crédito ou de identificar no lançamento o único modo para constituí-lo.

É precisa, no particular, a observação de Denise Lucena Cavalcante, que, invocando as lições de Paulo de Barros Carvalho - "Preconceito inaceitável é o de grande parte da doutrina brasileira, para a qual o lançamento estaria sempre presente ali onde houvesse fenômeno de índole tributária. Dito de outro modo: o lançamento seria da essência do regime jurídico de todos os entes tributários. A proposição não é verdadeira" (Curso de Direito Tributário, 13ª ed., p. 281), escreveu:

"Ao limitar-se à análise restritiva do art. 142 do Código Tributário Nacional, poder-se-á cair no mesmo equívoco que muitos doutrinadores vêm repetindo ao afirmar que o crédito tributário sempre é constituído pelo lançamento.

É preciso alertar que o art. 142 do Código Tributário Nacional refere-se tão-somente à constituição do crédito tributário pelo lançamento, e, sendo o lançamento uma categoria de direito positivo, não se discute, aqui, a literalidade do texto, que não permite outra interpretação que não seja a de que o lançamento é ato exclusivo da autoridade fazendária.

Reconhecendo à base experimental, que é o ordenamento jurídico no seu sentido mais amplo, ver-se-á que outros dispositivos legais determinam que o crédito tributário seja diretamente constituído pelo cidadão-contribuinte, não se contrapondo, assim, à situação do art. 142 do Código Tributário Nacional, que é somente uma das formas de constituição de crédito" (Crédito Tributário - a função do cidadão-contribuinte na relação tributária, SP, Malheiros, 2004, p. 97).

De fato, conforme decorre das normas gerais estabelecidas no CTN, a ocorrência do fato gerador dá origem à obrigação tributária (CTN, art. 133, § 1º), que representa o tributo ainda em estado ilíquido, incerto e inexigível (em estado "bruto"). O crédito tributário propriamente dito nasce ("constitui-se") com a formalização da obrigação tributária. Ora, essa formalização (= constituição do crédito tributário) pode ocorrer por vários modos. Em primeiro lugar, pelo lançamento, nas suas diversas espécies. São modalidades clássicas de lançamento: de ofício ("direto") – CTN, art. 149; por declaração ou misto (com base em declaração do contribuinte) CTN, art. 147) e por homologação (CTN, art. 150). Há também o lançamento por "homologação" expressa ou tácita, denominado "autolancamento) (CTN, art. 150), que, a rigor, não é lançamento como definido no art. 142 do CTN, mas confirmação da extinção do crédito tributário, já constituído e pago pelo contribuinte. A constituição do crédito tributário pela modalidade do lançamento é ato (= procedimento) privativo da autoridade tributária.

Mas há outras formas de constituição do crédito tributário. "O fato de o cidadão-contribuinte não poder efetuar o lançamento não significa que ele não possa constituir o crédito tributário", observou, com inteira razão, Denise Lucena Cavalcante (op. cit., p. 100). "Há hipóteses", explica James Marins, citado naquela obra, "cada vez mais frequentes na legislação tributária em que a exigibilidade do crédito tributário se dá independentemente do labor da autoridade fiscal em realizar a formalização da obrigação, pois nesses casos a própria norma tributária alberga o plexo de elementos necessários à perfeita individualização da obrigação (critérios material, espacial e temporal) e modo de adimplemento, sobretudo quanto aos prazos de declaração e vencimento da obrigação (prazo certo de vencimento), que, em verdade, conferem exigibilidade ao crédito independentemente de qualquer notificação fazendária, ou, em outras palavras, é o especial conteúdo da norma tributária disciplinadora dos tributos que sujeita o contribuinte ao lançamento por homologação ou por declaração que atribui exigibilidade ao crédito tributário" (Direito Processual Tributário Brasileiro, 1ª ed., p. 208/209).

Na mesma linha é o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi, também referido: "Crédito tributário é uma estrutura relacional intranormativa cujo objeto da conduta modalizada é patrimonial, líquida e certa. Há duas espécies de crédito tributário: uma, formalizada por ato-norma administrativo, editado por agente público competente; outra, formalizada em linguagem prescritiva por ato-norma expedido pelo próprio particular e que, por isso, não é 'ato-norma administrativo'. Aprumando a terminologia, o gênero crédito tributário equivale à relação jurídica tributária intranormativa que é o prescritor do gênero ato-norma formalizador. Ao gênero ato-norma formalizador correspondem duas espécies de normas jurídicas individuais e concretas: o ato-norma administrativo de lançamento tributário e o ato-norma formalizador instrumental" (Lançamento Tributário, 2ª ed., p. 185).

A modalidade mais comum de constituição do crédito tributário sem que o seja por lançamento é a da apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99, ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo constituição do crédito tributário. Não se confunde tal declaração com o chamado lançamento por homologação (em que o contribuinte paga antecipadamente, ou seja: constitui o crédito tributário e desde logo o extingue, sob condição resolutória – CTN art. 150, § 1º). Aqui (DCTF, GIA) há declaração (com efeito constitutivo do crédito tributário), sem haver, necessariamente, pagamento imediato.

(...)

3. Bem se vê, portanto, que, com a constituição do crédito tributário, por qualquer das citadas modalidades (entre as quais a da apresentação de DCTF ou GIA pelo contribuinte), o tributo pode ser exigido administrativamente, gerando, por isso mesmo, consequências peculiares em caso de não recolhimento no prazo previsto em lei: (a) fica autorizada a sua inscrição em dívida ativa, fazendo com que o crédito tributário, que já era líquido, certo e exigível, se torne também exequível judicialmente; (b) desencadeia-se o início do prazo de prescrição para a sua cobrança pelo Fisco (CTN, art. 174); e (c) inibe-se a possibilidade de expedição de certidão negativa correspondente ao débito. Quanto a esses aspectos, a jurisprudência do Tribunal é reiterada, conforme se constata dos seguintes precedentes:

(...)"

Ainda de acordo com o i. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, no Acórdão nº 3401-01.045:

Como visto acima, o entendimento atualmente sedimentado no STJ, com o qual concordo, é o de que o instituto da denúncia espontânea alcança apenas aquelas situações em

que a infração, antes de ser conhecida pelo Fisco, é elidida pelo infrator mediante o pagamento integral do débito, acrescido dos juros de mora. Contrário senso, naquelas situações em que a infração é comunicada ao Fisco, seja por meio de DCTF ou de outra declaração da mesma natureza, e, aqui, eu diria, a Dcomp, ou seja, em que há a constituição do crédito tributário, não se aplica o instituto da denúncia espontânea, ainda que haja pagamento do débito com juros de mora, antes de qualquer iniciativa da Autoridade Fiscal relacionada à infração.

Em outras palavras, poderia dizer-se que se a situação ocorrer nesta sequência: débito não pago no prazo legal → confessado pelo sujeito passivo mediante entrega de DCTF → recolhido integralmente com juros de mora após a entrega da DCTF → implicará no não reconhecimento da denúncia espontânea, e, portanto, no cabimento da multa de mora prevista pelo art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro lado, caso a situação ocorra nesta sequência: débito não pago no prazo legal → recolhido integralmente com juros de mora antes da entrega da DCTF → entrega da DCTF → implicará no reconhecimento da denúncia espontânea e no descabimento da multa de mora prevista pelo art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

c) afastamento de regra contida em lei e “injustiça”

Há quem alegue que a regra da denúncia espontânea nos termos acima postos implicaria num afastamento ou na não aplicação da constante do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, qual seja, a de que os débitos para com a Receita Federal não pagos nos respectivos vencimentos devem ser acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de 0,33% ao dia, limitada ao percentual de 20%.

Não; não se trata disso.

O que aqui se defende é que o artigo 61 tem aplicação em todos os demais casos que não aqueles em que restar caracterizado o instituto da denúncia espontânea, como, por exemplo, quando o contribuinte, em atraso, denuncia ao Fisco por meio de uma declaração (DCTF) a sua situação de inadimplência, e, após isso, efetua o recolhimento do tributo sem o acréscimo da multa de mora. Por outro lado, tal penalidade não pode ser aplicada quando estivermos diante da caracterização da denúncia espontânea, ou seja, quando o contribuinte, em atraso, procede ao recolhimento do tributo com os juros de mora correspondente e o faz antes de qualquer providência, sua, ou do Fisco, no sentido de dar conhecimento acerca de sua situação.

Paralelamente, há um outro argumento bastante utilizado para fustigar o instituto da denúncia espontânea, qual seja o de que haveria uma “injustiça” para com o contribuinte que confessa o débito em atraso e vê-se obrigado à multa de mora de até 20%, enquanto que aquele outro, que não o confessa e aproveitando-se da inércia do Fisco e antes de qualquer procedimento deste, promove o recolhimento do tributo apenas com os juros de mora, sem a multa.

Ora, o contribuinte sabe que, para o caso de não adimplir no prazo legal estabelecido a sua obrigação de recolher tributos, as sanções dependerão da forma com que tal situação chegar ao conhecimento do Fisco, ou seja, se for “apanhado”, “flagrado” nessa condição em face de uma iniciativa da autoridade fiscal, terá infligida contra si a penalidade mais pesada, qual seja, a multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. De outra parte, se, por iniciativa própria, e antes de qualquer procedimento do Fisco nesse sentido, resolver “confessar”, “denunciar” a sua situação, mediante uma informação (DCTF, por exemplo), porém, sem que, neste momento, recolha o tributo em atraso, submeter-se-á, quando o fizer, à multa de mora de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do citado artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Agora, se, por iniciativa própria, e, aproveitando-se do desconhecimento do Fisco quanto à sua

situação, ou seja, sem nada informá-lo a respeito da existência de débito em atraso e sem que nenhum procedimento do Fisco tenha sido iniciado no sentido de apurá-lo, terá incorrido na situação descrita pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional e poderá livrar-se da multa de mora, pagando apenas o tributo e os juros de mora correspondentes ao período em atraso.

Assim, a combinação das regras que estabelecem sanções e benefícios aos contribuintes que encontrem-se com tributos em atraso, aponta, na verdade, para um estímulo à sua regularização, ou, em outras palavras, quer dizer-se: aqueles que permanecerem nessa situação (débitos em atraso) de forma “clandestina”, “escondidos”, caso surpreendidos por uma ação fiscal, sofrerão o peso da multa de ofício de 75%, enquanto que aqueles que se anteciparem e confessarem seus débitos, ao quitá-los, estarão sujeitos a uma multa de mora de, no máximo, 20%. Vê-se, portanto, do confronto dessas duas situações, que o contribuinte inadimplente que procura a Administração Tributária para confessar seus débitos livra-se de uma multa de 55% (75% - 20%).

Agora, aqueloutro, que estando na “clandestinidade”, “escondido”, deseja resolver sua pendência para com o Fisco sem que sofra nenhuma das sanções acima (75% de multa de ofício e até 20% de multa de mora), atende ao chamamento implícito do artigo 138 e sai da clandestinidade, de seu esconderijo, quitando o débito somente com os juros de mora, sem a multa de mora. Isso é a denúncia espontânea.

Além disso, essa pseudo “injustiça” de tratamento, a rigor, também existiria para aqueles contribuintes que, religiosamente, cumprem com suas obrigações acessórias, já que, nessa condição, tornam-se “presas fáceis” dos sistemas de informações da fiscalização da Receita Federal para o caso de encontrarem-se em irregularidades, enquanto que aqueles contribuintes outros que vivem na condição de “omissos”, isto é, que não entregam suas declarações de rendimentos e demais informações ao Fisco, e, portanto, não “existem” aos olhos dos sistemas de controle da Receita Federal, esses terão remotas chances de serem molestados pelo Fisco. Mas, nem por isso, pode-se invocar qualquer mácula nas rotinas de eleição dos contribuintes objetos de auditoria fiscal.

Por isso, o instituto da denúncia espontânea, presente no artigo 138 do Código Tributário Nacional, em nada conflita com a regra do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e só tem sentido se trazer alguma vantagem aos que dele pretenderem se valer para sair da “clandestinidade” e submeter-se às regras do jogo, tal como os demais contribuintes.

Situação fática deste julgamento

Inicialmente, de se ressaltar duas características da Dcomp, quais sejam, a de que, nos termos do parágrafo 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, acrescentado pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, “A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.” (grifei), e a de que, nos termos do parágrafo 6º do mesmo art. 74, acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003, “A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.” (grifei)

Para mim, embora o artigo 138 do CTN refira-se a pagamento e a compensação seja apenas uma forma de extinção do crédito tributário, que não o pagamento, há que se considerar os efeitos idênticos em ambos os casos, ou seja, ambos, o pagamento e a compensação, quando homologados, extinguem o crédito na data em que realizados, isto é, respectivamente, na data do pagamento e na data da entrega da Dcomp. Para referendar a minha linha de raciocínio, lembro o teor do parágrafo 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo

extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”.
(grifei)

A relevância das observações constantes dos parágrafos acima está no fato de que, neste caso, haverá a prevalência dos efeitos da entrega das Dcomp (pagamento) sobre os decorrentes da entrega das DCTF (confissão), visto que a entrega daquelas ocorreu antes da entrega dessas.

Explicando melhor e situando os fatos no contexto da discussão, o “pagamento” do PIS/Pasep do período de apuração de dezembro de 2004, vencido em 14/01/2005, ocorreu por meio das Dcomp entregues no dia 31/01/2005, enquanto que a entrega da DCTF do 4º trimestre de 2004, que também é forma de constituição dos créditos tributários, só veio ao conhecimento do Fisco em 11/02/2005, após, portanto, a ocorrência do “pagamento” que ocorreu, frise-se, acrescido dos juros de mora. Esclarecimento adicional não menos importante se faz necessário em faz das retificações havidas nas Dcomp originais, isto é, embora as retificadoras tenham sido entregues em 05/05/2005, o encontro de contas, ou as compensações, levou em conta a data de entrega das Dcomp originais, ou seja, em 31/01/2005.

Assim, no presente caso, em que a interessada, antes de apresentar a DCTF indicando os débitos em atraso e antes de qualquer iniciativa do Fisco relacionada à cobrança desses débitos, procedeu, janeiro de 2005, via entrega da Dcomp, à confissão e à “extinção” daqueles débitos vencidos em 12/11/2004, com juros de mora, resta caracterizada a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional, na linha do entendimento manifestado pelo STJ, que, à propósito e em situação semelhante a esta, assim se manifestou no AgRg no REsp 1136372/RS, T1, Ministro Hamilton Carvalhido, votação unânime, julgamento em 04/05/2010, Dje 04/05/2010:

*AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.
CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO
CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA.
EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA.
POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.*

1. (...).

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

3. Agravo regimental improvido.

Colhe-se da referida decisão a informação de que o Recurso Especial então interposto pela Fazenda Nacional atacara o Acórdão da Primeira Turma do TRF da 4ª Região, assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO
INTEGRAL DO TRIBUTOS MEDIANTE GUIAS DARF E
COMPENSAÇÃO DECLARADA À RECEITA FEDERAL.
EXCLUSÃO DA MULTA. COMPENSAÇÃO.*

1. O pagamento espontâneo do tributo, antes de qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública, acrescido dos juros de mora previstos na legislação de regência, enseja a aplicação do art.

138 do CTN, eximindo o contribuinte das penalidades decorrentes de sua falta.

2. O art. 138 do CTN não faz distinção entre multa moratória e multa punitiva, aplicando-se o favor legal da denúncia espontânea a qualquer espécie de multa.

3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados em DCTF e pagos com atraso, o contribuinte não pode invocar o art. 138 do CTN para se exonerar da multa de mora, consoante a Súmula nº 360 do STJ. Tal entendimento deriva da natureza jurídica da DCTF, GFIP ou outra declaração com idêntica função, uma vez que, formalizando a existência do crédito tributário, possuem o efeito de suprir a necessidade de constituição do crédito por meio de lançamento e de qualquer ação fiscal para a cobrança do crédito.

4. Todavia, enquanto o contribuinte não prestar a declaração, mesmo que recolha o tributo extemporaneamente, desde que pelo valor integral, permanece a possibilidade de fazer o pagamento do tributo sem a multa moratória, pois nesse caso inexistente qualquer instrumento supletivo da ação fiscal.

5. A exegese firmada pelo STJ é plenamente aplicável às hipóteses em que o tributo é pago com atraso, mediante PER/DCOMP, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF.

A declaração de compensação realizada perante a Receita Federal, de acordo com a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637/2002, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado.

6. A multa, por força do art. 113, § 1º, do CTN, é alçada à categoria de obrigação tributária principal, submetendo-se ao mesmo regime de constituição, inscrição em dívida ativa e execução dos tributos. Tornando-se irrelevante a distinção doutrinária quanto à natureza jurídica da multa, é possível a compensação, desde que o encontro de contas seja feito perante o ente responsável pela arrecadação, fiscalização e lançamento do tributo."

E que os argumentos lançados pela Fazenda Nacional para fustigar o mérito do referido Acórdão foram os de que teriam sido violados os artigos 138 e 113, parágrafos 2º e 3º do Código Tributário Nacional, bem como o artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, porque:

"(...)

Ora, não efetuado o pagamento do tributo devido, mas apenas o pagamento de valor que a parte entendeu como correto, ou seja, sem a multa moratória, descabida a aplicação da denúncia

espontânea, em frontal afronta ao disposto nos artigos retro transcritos.

A recorrida entende indevida a multa moratória, alegando que, no caso de mera inadimplência, ao efetuar o pagamento em momento anterior a qualquer atividade do Fisco, estaria caracterizada a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

Sem razão, contudo, considerando que a multa moratória não deve ser excluída em face da denúncia espontânea, que, consoante estabelece o artigo 138, está relacionada à responsabilidade por infrações.

Isto porque a multa moratória não se constitui em penalidade por infração à legislação tributária, como refere o eminente tributaristas Ruy Barbosa Nogueira:

(...)

Não merece prosperar, portanto a pretensão da recorrida de eximir-se do pagamento da multa moratória, sob a alegação de que efetuou o pagamento espontaneamente.

Ora, o recolhimento do tributo se deu fora do prazo, estando sujeito ao acréscimo da multa moratória, não se tratando, no caso, de aplicação de multa de ofício, hipótese em que deveria ser observado o disposto no artigo 138 do CTN.

Trata-se no presente caso, de tributo sujeito ao lançamento por homologação, cujo montante foi recolhido fora do prazo legalmente previsto, mas espontaneamente pago pelo contribuinte. Em tal hipótese, não há se falar em multa punitiva, mas, sim, de aplicação da multa moratória, porque prevista em lei, como medida de garantia indenizatória.

(...)

Outrossim, vale seja recordado que a legislação prevê que em casos como o dos autos, em que exista débito tributário impago e informado pelo contribuinte, através de declaração de compensação, não é necessário o lançamento do débito, uma vez que devidamente confessado.

Desse modo, havendo previsão normativa afirmando a suficiência da declaração do contribuinte a respeito de sua situação fiscal, é legítima a recusa da Fazenda em reconhecer a espontaneidade do recolhimento. Porque a espontaneidade implica, isto sim, em pagamento do débito ao mesmo tempo que o confessa.

Assim, se há legislação tornando dispensável o lançamento e considerando formalizado o crédito tributário, em documento que se tem o valor de confissão de dívida, não há como se exigir o lançamento fiscal para caracterizar a exigibilidade da multa. De outro viés, fica afastada, por certo, eventual multa de ofício, eis que o contribuinte declarou dever o tributo. Mas, como já dito acima, multa de ofício não se confunde com multa moratória, esta última devida simplesmente pelo pagamento a

destempo, da mesma forma como é devida a multa nas hipóteses em que se atrasa o pagamento de prestações outras, tais como cartões de crédito, condomínio, prestações habitacionais, etc.

(...)"

"(...)

Tudo visto e examinado, decido.

Esta é a letra do acórdão recorrido, particularmente a parte em que o Tribunal a quo afirma que o contribuinte efetuou o pagamento do tributo antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório do Fisco ou antes, sequer, da entrega da respectiva declaração tributária:

(...)

A exegese firmada pelo STJ é plenamente aplicável às hipóteses em que o tributo é pago com atraso, mediante PER/DCOMP, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF. O que ocorre, na verdade, é que a declaração de compensação realizada perante a Receita Federal, de acordo com a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637/2002, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Na sistemática dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a compensação equivale ao pagamento antecipado, visto que o sujeito passivo, ao invés de recolher o valor do tributo em pecúnia, registra na escrita fiscal o crédito oponível ao Fisco e o informa na PER/DCOMP.

Em outras palavras, até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado. Este entendimento coaduna-se com a jurisprudência deste Tribunal e do STJ, consoante os acórdãos a seguir transcritos:

(...)

In casu, a autora promoveu o pagamento em guias DARF e a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal. Resta configurada, por conseguinte, a denúncia espontânea, fazendo jus à restituição dos valores pagos a título de multa moratória.

(...)"

Nesse passo, verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, eis que não houve a constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a

denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar a ocorrência de algum erro na operação de compensação.

A propósito, destaco os seguintes precedentes, referentes à caracterização da denúncia espontânea:

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO A DESTEMPO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. O acórdão embargado, afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito à lançamento por homologação (IRRF), tendo o ora embargante recolhido o imposto no dia seguinte ao vencimento, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo, bem como antes da entrega da DCTF referente ao débito em questão.

2. Não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo.

Esse é o entendimento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 886462/RS, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/10/2008, sob o regime do art. 543-C do CPC, que impõe sua adoção aos casos análogos como o presente.

3. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes para negar provimento ao recurso especial." (EDcl no REsp 1055853/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/03/2009, DJe 23/04/2009 - nossos os grifos).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 886462/RS, DJ DE 28/10/2008, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. PAGAMENTO INTEGRAL ANTERIOR A QUALQUER AÇÃO FISCAL. CONFIGURAÇÃO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE.

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 886462/RS, DJ DE 28/10/2008,

JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. PAGAMENTO INTEGRAL ANTERIOR A QUALQUER AÇÃO FISCAL. CONFIGURAÇÃO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE.

Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08." (REsp 886462/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008).

No tocante à validade e eficácia imediata do pedido de compensação, colaciono os seguintes precedentes:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - PEDIDO DE COMPENSAÇÃO NÃO DECIDIDO PELO FISCO - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - POSSIBILIDADE.

1. O pedido de compensação na esfera administrativa, mesmo anteriormente à nova redação do art. 74 da Lei 9.430/96, suspende a exigibilidade do crédito tributário porque enquanto pendente discussão administrativa, a dívida carece de certeza (existência) e exigibilidade. Precedente da Primeira Seção.

2. A processualidade administrativa é instrumento de acerto do crédito tributário, além de conferir legitimidade ao título extrajudicial fazendário (CDA) pela participação em contraditório do contribuinte, razão pela qual se lhe deve render toda a eficácia possível.

3. Recurso especial provido." (REsp 972.531/AL, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 27/11/2009).

TRIBUTÁRIO – EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – COMPENSAÇÃO –HOMOLOGAÇÃO INDEFERIDA PELA ADMINISTRAÇÃO – RECURSO ADMINISTRATIVO PENDENTE –SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO – FORNECIMENTO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA.

1. As impugnações, na esfera administrativa, a teor do CTN, podem ocorrer na forma de reclamações (defesa em primeiro grau) e de recursos (reapreciação em segundo grau) e, uma vez apresentadas pelo contribuinte, têm o condão de impedir o pagamento do valor até que se resolva a questão em torno da extinção do crédito tributário em razão da compensação.

2. Interpretação do art. 151, III, do CTN, que sugere a suspensão da exigibilidade da exação quando existente uma impugnação do contribuinte à cobrança do tributo, qualquer que seja esta.

3. Nesses casos, em que suspensão a exigibilidade do tributo, o fisco não pode negar a certidão positiva de débitos, com efeito de negativa, de que trata o art. 206 do CTN.

4. Embargos de divergência providos." (EREsp 850332/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/05/2008, DJe 12/08/2008).

Uma vez configurada a denúncia espontânea no presente caso, passo à análise da outra questão suscitada pela recorrente, qual seja, a de que a denúncia espontânea não exclui o contribuinte do pagamento da multa moratória.

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça possui firme entendimento de que o artigo 138 do CTN, ao ressaltar o contribuinte do pagamento de multa, não fez diferenciação entre multa punitiva e a multa moratória, motivo pelo qual não cabe ao intérprete fazê-lo, pena de restrição indevida do âmbito de incidência normativo.

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS NO RECURSO ESPECIAL. CONTROVÉRSIA ACERCA DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECISÃO AGRAVADA EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE, INCLUSIVE SUMULADA, DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL.

1. Consoante enuncia a Súmula 360/STJ, "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo" (grifou-se).

2. Nos presentes autos, o Tribunal de origem deixou consignado que, "na hipótese dos tributos lançados por homologação não há se falar na não-incidência da multa moratória", tendo sido citado, inclusive, um precedente desta Corte Superior, no sentido de que, "nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe com atraso tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea e, por conseguinte, não se exclui a multa moratória".

No entanto, a Turma Regional nada mencionou sobre o momento da entrega das declarações –GFIPs –, se antes ou depois dos pagamentos extemporâneos. Registre-se que, no caso em apreço, a questão da denúncia espontânea abrange, inclusive, o pagamento extemporâneo de contribuições previdenciárias referentes ao período anterior a 1º de janeiro de 1999, data a partir da qual passou a exigir-se a entrega da GFIP. Logo, caberia ao INSS demonstrar se houve prévia declaração dos débitos relativos às contribuições previdenciárias, as quais se classificam como tributos sujeitos a lançamento por homologação, ônus do qual a autarquia previdenciária não se desincumbiu.

3. Esta Corte Superior possui orientação jurisprudencial firmada no sentido de que o art. 138 do Código Tributário Nacional não

estabelece distinção entre multa moratória e multa punitiva com o objetivo de excluir apenas esta última no caso de denúncia espontânea.

4. Ao contrário do que pretende fazer crer a agravante, não se trata de parcelamento, conforme ficou esclarecido pelo Tribunal de origem, no julgamento dos primeiros embargos declaratórios.

5. Agravo regimental desprovido." (AgRg nos EDcl no REsp 1022410/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 17/06/2009)

TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECLARAÇÃO DE TRIBUTOS APÓS O VENCIMENTO DA DÍVIDA, MAS ANTES DE QUALQUER INICIATIVA DE FISCALIZAÇÃO PELO FISCO - AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO OPORTUNA DO FISCO - VEDAÇÃO À INCURSÃO NA MATÉRIA FÁTICA - RECONSIDERAÇÃO - CABIMENTO - AGRAVO REGIMENTAL - MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA.

1. É ônus do réu a comprovação de fato impeditivo ao direito do autor, no caso a declaração tributária.

2. Não abstraída a existência de declaração tributária no acórdão recorrido, competia à parte interessada provocar a instância originária por meio do recurso cabível, sendo vedado em recurso especial a incursão no acervo fático-probatório ou a adoção de alegação da parte sem a comprovação respectiva.

3. Inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.

4. Agravo regimental não provido." (AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 1043384/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/12/2008, DJe 26/02/2009).

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - CASO LÍDER - REsp 962.379/RS - INAPLICABILIDADE - COFINS - DÉBITO RECOLHIDO COM JUROS DE MORA ANTES DA APRESENTAÇÃO DA DCTF - CONFIGURAÇÃO - PRECEDENTES - RECURSO PROVIDO PELA VIOLAÇÃO À LEGISLAÇÃO FEDERAL E PELA DIVERGÊNCIA.

1. O REsp 962.379/RS, caso líder na sistemática prevista no art. 543-C do CPC, é inaplicável ao presente caso porque aqui se questiona a configuração da denúncia espontânea pelo pagamento a destempo, mas antes da entrega da DCTF, enquanto que lá se discutia a existência de denúncia espontânea de crédito já declarado e pago a destempo.

2. Esta Corte entende que não se mostra espontâneo o pagamento efetuado após a declaração do fato gerador, pois neste caso o contribuinte age em função de dever legal, além de que o procedimento de constituição do crédito já se iniciou.

3. Inexistindo prévia declaração e ocorrendo o pagamento integral da dívida com os juros de mora, configurada esta a denúncia espontânea, devendo ser excluída a sanção pela infração tributária: a multa, moratória ou punitiva. Precedentes.

4. Recurso especial provido pelo duplo fundamento." (REsp 1094945/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/12/2008, DJe 26/02/2009).

Pelo exposto, com fundamento no artigo 557, caput, do Código de Processo Civil, nego seguimento ao recurso especial.

Publique-se. Intimem-se."

Nas suas razões de Agravo, a Procuradoria da Fazenda Nacional alegou:

"(...)

De início, pondera-se acerca da legalidade do julgamento monocrático da presente causa, uma vez que a matéria objeto desta demanda não se enquadra nas hipóteses no art. 557, do CPC (...).

Perceba Excelência que a decisão não poderia ter sido proferida monocraticamente, eis que não se afigura presente qualquer das hipóteses autorizadoras previstas no art. 557, do CPC. A pretensão recursal deduzida pela União não contraria súmula ou entendimento jurisprudencial predominante deste STJ, nem do STF, muito menos de qualquer outro Tribunal Superior.

(...)

Ademais, mesmo no mérito, a r. Decisão agravada merece reparos (...)

Com efeito, vê-se que a caracterização do instituto da denúncia espontânea demanda o pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Em tese, é possível que se considere o pedido de compensação como efetivo pagamento, caso se pautar por uma concepção genérica do termo pagamento.

Todavia, da detida análise do CTN, afere-se que o referido Código pauta-se por uma concepção estrita dos referidos termos, uma vez que diferencia pagamento e compensação (...)

Outrossim, o Capítulo IV do Código Tributário Nacional é subdividido em seções, sendo que o pagamento e a compensação são tratados em seções distintas, nas quais são esmiuçadas as particularidades das referidas formas de extinção do crédito tributário.

Ora, diante da concepção restrita do termo pagamento propugnada pelo Código Tributário Nacional, não cabe o alargamento de seu conceito, de modo a permitir que o contribuinte que formalize pedido de compensação possa

beneficiar-se do instituto da denúncia espontânea. Destarte, se o art. 138 do CTN exige pagamento do tributo e dos juros de mora, e o mesmo Código diferencia pagamento de compensação, é de se concluir que não se configura hipótese de denúncia espontânea no caso em que o contribuinte formaliza pedido de compensação de tributos.

(...)"

In casu, negou-se seguimento ao recurso especial interposto, com fulcro na jurisprudência dominante, por "(...) estar caracterizada a denúncia espontânea, eis que não houve a constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos."

Tal entendimento se compatibiliza com as hipóteses traçadas no artigo 557, caput, do Código de Processo Civil, que autoriza o Relator a negar seguimento a recurso, quando contrário à jurisprudência dominante do respectivo tribunal, restando consolidado, ainda com mais força, o entendimento dominante do Superior Tribunal de Justiça.

De resto, merece prevalecer a decisão ora agravada, posto que, uma vez configurada a denúncia espontânea no presente caso, passo à análise da outra questão suscitada pela recorrente, qual seja, a de que a denúncia espontânea não exclui o contribuinte do pagamento da multa moratória.

(...)

Pelo exposto, nego provimento ao agravo regimental. É O VOTO."

Assim, repito, no presente caso, em que a interessada, por meio da entrega da Dcomp extinguiu o débito em atraso antes de ter levado ao conhecimento do Fisco tal fato, resta caracterizada a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional, na linha do entendimento manifestado pelo STJ e das demais considerações por mim expostas acima.

Conclusão

Em face do exposto, dou provimento ao recurso para reconhecer que não deve ser aplicada a multa de mora sobre os débitos vencidos indicados nas Dcomp objeto deste processo.

Odassi Guerzoni Filho

Finalizando, cumpre-me ressaltar que em se admitindo o presente entendimento de que os débitos não declarados e nem confessados por meio de DCTF ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, mas espontaneamente adimplidos com o acréscimo apenas dos juros de mora, por meio de Dcomp, estão albergados pelo instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, e tendo essa matéria sido decidida pelo

STJ em recurso repetitivo, aplica-se ao caso o art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, DOU de 22/12/2010, assim redigido:

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.

Diante desses fundamentos muito bem delineados pelo i. Conselheiro relator da acima transcrita decisão proferida no Acórdão nº 3401-01.045, de 30/09/2010, com os quais concordo e adoto como razões de decidir, dou provimento ao recurso voluntário, no sentido de ser afastada a multa de mora por restar caracterizada a denúncia espontânea inculpada no art. 138 do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz