



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.002457/2006-69
Recurso Embargos
Acórdão nº 1201-005.620 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2022
Embargante CONSELHEIRO
Interessado TRACTBEL ENERGIA S.A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

EMBARGOS INOMINADOS. ACOLHIMENTO.

Havendo erro manifesto, devem ser acolhidos os embargos inominados, a fim de que seja devidamente corrigida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. A denúncia espontânea exclui a multa de mora.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O instituto da denúncia espontânea também se efetiva através do pedido de compensação (PER/DCOMP), ainda que sujeito a posterior homologação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em acolher os embargos inominados e (ii) por maioria de votos, em dar efeitos infringentes aos embargos para dar provimento ao recurso voluntário; vencidos os Conselheiros Wilson Kazumi Nakayama (relator), Efigênio de Freitas Júnior e Sérgio Magalhães Lima, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jeferson Teodorovicz.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio

Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos Inominados apresentados pelo Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama contra o acórdão 1201-005.203 desta 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

No acórdão embargado a turma julgadora por unanimidade de votos negou provimento ao recurso voluntário, tendo acompanhado pelas conclusões os conselheiros Jeferson Teodorovicz, Fredy Fredy José Gomes de Albuquerque, Lucas Lucas Issa Halah, Viviani Aparecida Bacchmi e Neudson Cavalcante Albuquerque que consideraram que a compensação atrai o instituto da denúncia espontânea, preenchidos os requisitos do art. 138 do CTN, o que não teria ocorrido no presente caso, uma vez que os débitos teriam sido confessados anteriormente em DCTF e não pagos.

O processo teve origem em manifestação de inconformidade contra homologação parcial de compensação pleiteada pela contribuinte. A contribuinte encaminhou DCOMPs cujo crédito é relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002 no montante de R\$ 9.781.670,22. A autoridade administrativa reconheceu direito creditório no montante de R\$ 9.675.120,74, montante menor do que o pleiteado pela contribuinte, por não confirmar parte das parcelas do IRRF que compuseram o saldo negativo de IRPJ do período de acordo com a tabela abaixo:

DESPACHO DECISÓRIO (Processo nº 11516.002457/2006-69 – Declaração de Compensação)

IRPJ - Ajuste anual - Ano-calendário 2002		
Discriminação	Informado na DIPJ	Apurado no processo
Imposto devido	13.524.202,85	13.524.202,85
Deduções	313.117,41	313.117,41
IRRF	1.004.322,78	897.772,90
Estimativas pagas	21.988.432,88	21.988.432,88
Saldo negativo	- 9.781.670,22	- 9.675.120,74

A homologação parcial da compensação também foi decorrente da falta de inclusão de acréscimos moratórios nos débitos informados em DCOMP que estavam em atraso na data do encaminhamento da DCOMP, conforme excerto abaixo do Despacho Decisório:

A DCOMP nº 04095.96534.281005.1.7.02-7365 foi transmitida (27/10/2003, data da DCOMP original) após a data de vencimento dos débitos nela compensados (28/02/2003 e 30/04/2003), tornando necessária a atualização monetária dos mesmos, desde as datas de vencimento até a data de transmissão. Verificou-se, entretanto, que o requerente calculou apenas os juros e não adicionou a multa de mora de 20% aos débitos vencidos e não pagos no prazo. A multa de 20% (vinte por cento) está prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996. O mesmo ocorreu com a DCOMP nº 00030.7887.101105.1.3.02-1224, cujo débito compensado venceu em 28/02/2005 e a DCOMP foi entregue em 10/11/2005.

A DRJ reconheceu integralmente o crédito pleiteado pela contribuinte em DCOMP, com a apresentação de comprovantes de retenções em fonte que não haviam sido confirmadas pela autoridade administrativa, mas manteve a imposição de multa moratória aos débitos vencidos na data de transmissão das DCOMPs pelo fato do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 prever a incidência de multa de mora aos recolhimentos espontâneos mas efetuados com atraso.

Contra a decisão de 1ª instância a contribuinte manejou recurso voluntário onde defendeu que não caberia a incidência de multa moratória sobre os débitos vencidos na data de transmissão da DCOMP e se esse não fosse o entendimento da Turma julgadora invocou a aplicação da denúncia espontânea.

No voto condutor do acórdão embargado este Relator defendeu a inaplicabilidade da denúncia espontânea na compensação tributária, acompanhando decisões da CSRF nesse sentido.

A Turma julgadora naquela oportunidade decidiu por unanimidade negar provimento ao recurso voluntário, tendo acompanhado pelas conclusões os conselheiros Jeferson Teodorovicz, Fredy Fredy José Gomes de Albuquerque, Lucas Lucas Issa Halah, Viviani Aparecida Bacchmi e Neudson Cavalcante Albuquerque que consideraram que a compensação atrai o instituto da denúncia espontânea, preenchidos os requisitos do art. 138 do CTN, o que não teria ocorrido no presente caso, uma vez que os débitos teriam sido confessados anteriormente em DCTF e não pagos.

Este Relator constatou que se equivocou ao entender que os débitos informados na DCOMP sem o acréscimo da multa moratória teriam sido confessados em DCTF. As DCTFs juntadas aos autos às e-fls. 28-30 são relativas a parcelas do crédito do ano-calendário 2002 utilizadas na compensação e não dos débitos de estimativas do ano-calendário de 2003, o que levou os conselheiros Jeferson Teodorovicz, Fredy Fredy José Gomes de Albuquerque, Lucas Lucas Issa Halah, Viviani Aparecida Bacchmi e Neudson Cavalcante Albuquerque a entender que no presente caso não estariam preenchidos os requisitos do art. 138 do CTN para acatar o argumento de ocorrência da denúncia espontânea.

Pelo motivo acima exposto este Relator interpôs os embargos, que foram admitidos pelo Presidente da 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

Os Embargos são tempestivos e deles tomo conhecimento.

O motivo dos embargos foi pelo equívoco cometido por este Relator, que entendeu que as DCTFs juntadas aos autos eram relativas aos débitos que estavam em atraso na data de encaminhamento da DCOMP, o que levou parte dos conselheiros a entenderem que não

teria ocorrido a denúncia espontânea na compensação, pelo fato dos débitos terem sido confessados antecipadamente em DCTF e dessa forma que não teriam sido preenchidos os requisitos do art. 138 do CTN para acatar o argumento de ocorrência da denúncia espontânea.

Os créditos foram integralmente reconhecidos pela DRJ.

Portanto, há que se verificar a situação dos débitos compensados. Os débitos que a autoridade fiscal entendeu que foram compensados sem os acréscimos da multa moratório foram informados nas DCOMPs nº 04095.96534.281005.1.7.02-7365 (entregue em 28/10/05), no qual foram informados débitos de estimativa mensal de IRPJ dos PAs janeiro e março de 2003, e na DCOMP nº 00030.7887.101105.1.3.02-1224 (entregue em 10/11/05), no qual foi informado o débito de estimativa de IRPJ do PA janeiro de 2005:

PER/DCOMP 1.7		
02.474.103/0001-19	04095.96534.281005.1.7.02-7365	Página 5
DEMONSTRATIVO		
CRÉDITO		
CNPJ DO CRÉDITO: 02.474.103/0001-19		
TIPO DE CRÉDITO: Saldo Negativo de IRPJ		
PERÍODO DE APURAÇÃO/EXERCÍCIO/ANO-CALENDÁRIO: 2003		
AÇÃO JUDICIAL: NÃO		
INFORMADO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO ANTERIOR: NÃO		
INFORMADO EM PER/DCOMP ANTERIOR: NÃO		
TOTAL DO CRÉDITO ORIGINAL UTILIZADO NESTA DCOMP:		8.202.786,30
DÉBITOS COMPENSADOS		
CNPJ DO DÉBITO: 02.474.103/0001-19		
GRUPO DO TRIBUTO: IRPJ		
CÓDIGO DA RECEITA : 2362-01IRPJ - Demais PJ obrigadas ao lucro real/Estimativa mensal		
PERÍODO DE APURAÇÃO/EXERCÍCIO/ANO-CALENDÁRIO: Mar. / 2003		
DATA DE VENCIMENTO: 30/04/2003		
NÚMERO DO PROCESSO:		
PRINCIPAL		6.978.908,03
MULTA		0,00
JUROS		3.011.398,82
TOTAL:		9.990.306,85
CNPJ DO DÉBITO: 02.474.103/0001-19		
GRUPO DO TRIBUTO: IRPJ		
CÓDIGO DA RECEITA : 2362-01IRPJ - Demais PJ obrigadas ao lucro real/Estimativa mensal		
PERÍODO DE APURAÇÃO/EXERCÍCIO/ANO-CALENDÁRIO: Jan. / 2003		
DATA DE VENCIMENTO: 28/02/2003		
NÚMERO DO PROCESSO:		
PRINCIPAL		1.609.733,87
MULTA		0,00
JUROS		753.355,45
TOTAL:		2.363.089,32
TOTAL DOS DÉBITOS COMPENSADOS		12.353.396,17

***** FIM DE IMPRESSÃO *****

PER/DCOMP 1.7		
02.474.103/0001-19	00030.78887.101105.1.3.02-1224	Página 3
DÉBITO IRPJ		
DÉBITO DE SUCEDEDA: NÃO CNPJ: 02.474.103/0001-19		
GRUPO DE TRIBUTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS		
CÓDIGO DA RECEITA/DENOMINAÇÃO: 2362-01 IRPJ - Demais PJ obrigadas ao lucro real/Estimativa mensal		
PERÍODO DE APURAÇÃO: Jan. / 2005		
DATA DE VENCIMENTO DO TRIBUTU/QUOTA: 28/02/2005		
DÉBITO CONTROLADO EM PROCESSO: NÃO		
NÚMERO DO PROCESSO:		
PRINCIPAL	845.866,16	
MULTA	0,00	
JUROS	110.893,05	
TOTAL	956.759,21	

Por outro lado, as DCTFs equivocadamente entendidas como referidas aos débitos compensadas são os abaixo colacionados, que são relativas à parcelas que compuseram o crédito pleiteado na DCOMP.

DCTF - SISTEMA GERENCIAL - Versão 4.6		Página: 001
02.474.103/0001-19 - 1º Trimestre / 2002		
Débito Apurado e Créditos Vinculados-R\$		
GRUPO DE TRIBUTU:IRPJ - IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS		
CÓDIGO RECEITA : 2362-1		
DENOMINAÇÃO : IRPJ - Demais PJ obrigadas ao lucro real/Estimativa mensal		
PERIODICIDADE : Mensal PERÍODO DE APURAÇÃO: Jan/02		
DÉBITO APURADO	1.113.428,44	
CRÉDITOS VINCULADOS		
- PAGAMENTO	1.113.428,44	
- DEDUÇÃO COM DARF	0,00	
- COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDA OU A MAIOR	0,00	
- OUTRAS COMPENSAÇÕES E DEDUÇÕES	0,00	
- PARCELAMENTO	0,00	
- SUSPENSÃO	0,00	
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS	1.113.428,44	
SALDO A PAGAR	0,00	

DCTF - SISTEMA GERENCIAL - Versão 4.6		Página: 002
02.474.103/0001-19 - 1º Trimestre / 2002		
Débito Apurado e Créditos Vinculados-R\$		
GRUPO DE TRIBUTU:IRPJ - IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS		
CÓDIGO RECEITA : 2362-1		
DENOMINAÇÃO : IRPJ - Demais PJ obrigadas ao lucro real/Estimativa mensal		
PERIODICIDADE : Mensal PERÍODO DE APURAÇÃO: Fev/02		
DÉBITO APURADO	12.861.552,69	
CRÉDITOS VINCULADOS	12.861.552,69	
- PAGAMENTO	12.861.552,69	
- DEDUÇÃO COM DARF	0,00	
- COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDA OU A MAIOR	0,00	
- OUTRAS COMPENSAÇÕES E DEDUÇÕES	0,00	
- PARCELAMENTO	0,00	
- SUSPENSÃO	0,00	
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS	12.861.552,69	
SALDO A PAGAR	0,00	

DCTF - SISTEMA GERENCIAL - Versão 4.6		Página: 003
02.474.103/0001-19 - 1º Trimestre / 2002		
Débito Apurado e Créditos Vinculados-R\$		
GRUPO DE TRIBUTOS: IRPJ - IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS		
CÓDIGO RECEITA : 2362-1		
DENOMINAÇÃO : IRPJ - Demais PJ obrigadas ao lucro real/Estimativa mensal		
PERIODICIDADE : Mensal		
PERÍODO DE APURAÇÃO: Mar/02		
DÉBITO APURADO		8.013.451,73
CRÉDITOS VINCULADOS		
- PAGAMENTO		8.013.451,73
- DEDUÇÃO COM DARF		0,00
- COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDA OU A MAIOR		0,00
- OUTRAS COMPENSAÇÕES E DEDUÇÕES		0,00
- PARCELAMENTO		0,00
- SUSPENSÃO		0,00
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS		8.013.451,73
SALDO A PAGAR		0,00

A bem da verdade, não há nos autos DCTFs nas quais os débitos informados em DCOMP foram confessados apenas com os juros moratórios, mas sem a multa moratória.

Há que esclarecer que para este Relator, o fato dos débitos não terem sido confessados em DCTF antes do envio das DCOMPs não modifica a sua decisão quanto a não aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação tributária.

Conclusão

Pelo exposto voto em acolher os embargos, sem efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama

Voto Vencedor

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Redator designado.

Primeiramente, o presente voto vencedor decorre do resultado favorável relativo ao acolhimento dos embargos propostos pelo embargante com efeitos infringentes.

Os embargos foram acolhidos com efeitos infringentes e, com isso, houve a necessidade de reapreciação da matéria de mérito do presente processo, o que levou a uma nova decisão.

Assim, o recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade.

Conforme bem assinalado no voto vencido dos presentes embargos, não houve

débito confessado em DCTF, o que, portanto, atrai o posicionamento de parte da Turma a reconhecer a possibilidade da denúncia espontânea para os casos de compensação, além da consequente exclusão da multa de mora.

O caso foi bem delineado pelo ilustre Relator dos embargos, como abaixo reproduzo:

O processo teve origem em manifestação de inconformidade contra homologação parcial de compensação pleiteada pela contribuinte. A contribuinte encaminhou DCOMPs cujo crédito é relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002 no montante de R\$ 9.781.670,22. A autoridade administrativa reconheceu direito creditório no montante de R\$ 9.675.120,74, montante menor do que o pleiteado pela contribuinte, por não confirmar parte das parcelas do IRRF que compuseram o saldo negativo de IRPJ do período de acordo com a tabela abaixo:

DESPACHO DECISÓRIO (Processo nº 11516.002457/2006-69 – Declaração de Compensação)

IRPJ - Ajuste anual - Ano-calendário 2002		
Discriminação	Informado na DIPJ	Apurado no processo
Imposto devido	13.524.202,85	13.524.202,85
Deduções	313.117,41	313.117,41
IRRF	1.004.322,78	897.772,90
Estimativas pagas	21.988.432,88	21.988.432,88
Saldo negativo	- 9.781.670,22	- 9.675.120,74

A homologação parcial da compensação também foi decorrente da falta de inclusão de acréscimos moratórios nos débitos informados em DCOMP que estavam em atraso na data do encaminhamento da DCOMP, conforme excerto abaixo do Despacho Decisório:

A DCOMP nº 04095.96534.281005.1.7.02-7365 foi transmitida (27/10/2003, data da DCOMP original) após a data de vencimento dos débitos nela compensados (28/02/2003 e 30/04/2003), tornando necessária a atualização monetária dos mesmos, desde as datas de vencimento até a data de transmissão. Verificou-se, entretanto, que o requerente calculou apenas os juros e não adicionou a multa de mora de 20% aos débitos vencidos e não pagos no prazo. A multa de 20% (vinte por cento) está prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996. O mesmo ocorreu com a DCOMP nº 00030.7887.101105.1.3.02-1224, cujo débito compensado venceu em 28/02/2005 e a DCOMP foi entregue em 10/11/2005.

A DRJ reconheceu integralmente o crédito pleiteado pela contribuinte em DCOMP, com a apresentação de comprovantes de retenções em fonte que não haviam sido confirmadas pela autoridade administrativa, mas manteve a imposição de multa moratória aos débitos vencidos na data de transmissão das DCOMPs pelo fato do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 prever a incidência de multa de mora aos recolhimentos espontâneos mas efetuados com atraso.

Contra a decisão de 1ª instância a contribuinte manejou recurso voluntário onde defendeu que não caberia a incidência de multa moratória sobre os débitos vencidos na data de transmissão da DCOMP e se esse não fosse o entendimento da Turma julgadora invocou a aplicação da denúncia espontânea.

No voto condutor do acórdão embargado este Relator defendeu a inaplicabilidade da denúncia espontânea na compensação tributária, acompanhando decisões da CSRF nesse sentido.

Assim, considerando as informações acima, há duas discussões importantes a serem consideradas; a) se é possível aceitar a compensação como mecanismo que atraia a denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN; b) se a compensação compreendida como mecanismo de denúncia espontânea afasta a multa de mora, autorizando, portanto o reconhecimento do crédito tributário pretendido.

Em outras palavras, a controvérsia principal referente ao mérito, portanto, cinge-se à possibilidade – ou não - de utilização da compensação como instrumento da denúncia espontânea.

É o que passo a expor.

Da Denúncia Espontânea e a Exclusão da Multa de Mora

O objeto principal da lide é justamente o reconhecimento da exclusão – ou não – da multa de mora – no âmbito da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, especialmente no que tange à aplicação de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei 9430/1996, que assim dispõe:

Art. 61 da Lei nº 9.430/96. Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento..

Historicamente, o instituto da denúncia espontânea, antigo no ordenamento jurídico e que antecede até mesmo ao Projeto que originou o Código Tributário Nacional, já aparecia na antiga Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, Decreto n.26.149 de 1949, no artigo 200, posteriormente renumerado como artigo 201 pelo Decreto 2974/1956: “Art. 201: Os contribuintes que procurarem espontaneamente a repartição arrecadadora antes de qualquer procedimento fiscal, para sanar qualquer irregularidade ou recolher imposto devido à Fazenda Nacional, poderão ser atendidos dentro de dez (10) dias, contados da data do requerimento, independentemente **de qualquer penalidade**” (grifo nosso).

Já consagrado no ordenamento jurídico, conforme destacou o próprio Rubens Gomes de Sousa (SOUSA, Relatório apresentado e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p. 245), o instituto também foi inserido por Rubens Gomes de Sousa, por ocasião do Anteprojeto de Código Tributário Brasileiro, de 1953, no artigo 289: “Art.289. **Excluem a punibilidade:** I. A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada pelo pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo devido depender de apuração; II. O erro de direito ou sua ignorância, quando escusáveis” (grifo nosso) (SOUSA, Rubens Gomes de. Anteprojeto de Código Tributário Brasileiro. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p.339-340).

O artigo 289, após revisões e aperfeiçoamentos, originou o artigo 174 do Projeto de Código Tributário Brasileiro de 1954, no capítulo IV (da responsabilidade por infrações): Art.174 – A **responsabilidade é excluída** pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros da mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo devido dependa de apuração. Parágrafo Único – Não se considera espontânea a denúncia apresentada do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização” (grifo nosso) (Código Tributário Brasileiro (Projeto), SOUZA DINIZ, Códigos Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p. 522).

Dessa evolução legislativa originou-se o art. 138 do Código Tributário Nacional, com poucas alterações em sua estrutura: “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”.

Observe-se que em todas as configurações históricas do instituto sempre apareceu em destaque a “**exclusão da penalidade ou da responsabilidade por infrações**”, quando o contribuinte se socorria do instituto.

Perceba-se que em toda evolução legislativa do instituto, sempre transparecia claro que a denúncia espontânea deveria ser compreendida como estímulo ao contribuinte autodenunciar-se e realizar o pagamento independente de qualquer penalidade, acrescidas apenas de juros de mora. Ambos ganhariam, o Fisco com o recebimento do tributo antes desconhecido e o contribuinte, que afastaria o risco de eventual ação fiscal e aplicações de penalidades decorrentes.

Ocorre que, nesse contexto, a aplicação da multa de mora, não obstante a pertinente fundamentação trazida pelo Acórdão, transpassa as finalidades do instituto, afinal, a multa, enquanto penalidade pecuniária, ainda que considerada de mora, é penalidade (sanção), razão pela qual em sua estrutura não se distancia da multa punitiva, quando no máximo pela natureza da infração legalmente prevista.

Em outras palavras, a aplicação da multa de mora acrescida dos juros de mora e do pagamento do tributo devido desnatura o instituto da denúncia espontânea previsto no art.138 do CTN, que perde sua força historicamente compreendida como um “estímulo” ao contribuinte que, verificando o erro até então desconhecido pela administração tributária, procura corrigi-lo.

A aplicação ou exclusão da multa de mora na denúncia espontânea também já foi objeto de diversas decisões judiciais, motivo pelo qual chegou a ser julgada sob a sistemática dos recursos repetitivos, no STJ, nos termos do artigo 543-C da Lei nº 5.869/73, antigo Código de Processo Civil, no julgamento do Resp nº 1.149.022/SP, acórdão de relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado em 24/06/2010 e cujo trânsito em julgado se deu em 30/08/2010:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 ...). 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 ...). 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. (...) 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Também merece menção o Acórdão da CSRF (nº 9303-008.423, de 15/04/2019), que posicionou-se sobre o acórdão do STJ supra referido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2000 MULTA DE MORA. PAGAMENTO EM ATRASO, MAS ANTERIOR À APRESENTAÇÃO DA DCTF E ANTES DO INÍCIO DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL. AFASTAMENTO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Havendo decisão definitiva do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de afastar a cobrança da multa de mora por pagamento em atraso, feito anterior ou até concomitantemente à apresentação da DCTF na qual o débito foi confessado, desde que antes do início de qualquer procedimento fiscal, por considerar, que, nestes casos, configura-se a denúncia espontânea do art. 138 do CTN, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental

Tal posicionamento gerou também a seguinte ementa representativa dos julgados da CSRF:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO ANTES DA SUA CONFISSÃO EM DCTF. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. O recolhimento do tributo anteriormente à sua confissão em DCTF retificadora configura denúncia espontânea para fins de exclusão da multa de mora. Aplicação de entendimento do STJ em julgamento de recursos repetitivos, conforme determina o art. 62, §2º, do RICARF.

No mesmo sentido já se posicionou também o Acórdão n. 3302-008.899, da 3ª Seção de Julgamento do CARF:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 MULTA DE MORA. PAGAMENTO EM ATRASO, MAS ANTERIOR À APRESENTAÇÃO DA DCTF RETIFICADORA E ANTES DO INÍCIO DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL. AFASTAMENTO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL. Havendo decisão definitiva do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de afastar a cobrança da multa de mora por pagamento em atraso, feito anterior ou até concomitantemente à apresentação da DCTF na qual o débito foi confessado, e desde que antes do início de qualquer procedimento fiscal, por considerar, que, nestes casos, configura-se a denúncia espontânea do art. 138 do CTN, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental.

Ainda, entende-se que a situação em tela, no mesmo sentido, está acobertada pelo art. 62 do Regimento Interno do CARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016) II - que fundamente crédito tributário objeto de: a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973- Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária; b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016) c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10

de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973. e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei 73 Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Tal entendimento acompanha os seguintes julgados na Primeira Seção do CARF:

PAGAMENTO A DESTEMPO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO Em face na inexistência de distinção entre multa punitiva e multa moratória na expressa disposição do art. 138 do CTN, é indevida a aplicação de multa moratória quando reste configurada a hipótese de denúncia espontânea. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE A compensação é hipótese de extinção do crédito tributário contida na acepção do termo “pagamento” insito no art. 138 do CTN. (Acórdão nº 1302-002.372 - Sessão de 19 de setembro de 2017)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DE DÉBITO NÃO CONSTITUÍDO ANTES DE PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO. OCORRÊNCIA EFICAZ. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração apenas parcial de um débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo adimplemento, procede voluntariamente (antes de qualquer procedimento de fiscalização) à quitação do valor remanescente, simultânea ou posteriormente noticiando ao Fisco da existência daquela diferença. Matéria julgada pelo E. STJ (REsp nº 1.149.022/SP), na sistemática dos recursos repetitivos. (Acórdão nº 1402-002.420 - Sessão de 22 de março de 2017)

Portanto, verificado o pagamento pretérito à declaração e configurada a denúncia espontânea, não se deve aplicar a multa de mora, sob pena de desnaturar o próprio instituto em tela e descumprir o teor do Acórdão proferido pelo STJ em sede de recursos repetitivos e em consonância com o atual Regimento Interno do CARF.

Da possibilidade da compensação tributária como mecanismo para a configuração da denúncia espontânea

O segundo aspecto a ser enfrentado refere-se à possibilidade da compensação ser utilizada como pagamento para autorizar os efeitos da denúncia espontânea nos termos do art.138 do CTN.

Embora reconheça que o tema em si comporta inerentes divergências, bem discutidas no âmbito dessa Corte Administrativa, com diversos julgados caminhando em diferentes sentidos (seja na compreensão da expressão pagamento em sentido estrito ou amplo no art.138) em análise dos arts. 156, I, e arts. 157 a 164 do CTN, ou em sentido lato, como forma de adimplemento da obrigação. Numa acepção estrita, a expressão “pagamento” não poderia ser atribuída à compensação do crédito, mesmo que anterior à qualquer procedimento fiscal, não afastando portanto a responsabilidade por multas, inclusive moratórias. Por outro lado, numa acepção ampla, a compensação – enquanto modalidade de extinção do crédito – teria o mesmo efeito do pagamento. A 1ª CSRF já se manifestou em manter uma compreensão estrita da expressão pagamento, não reconhecendo a denúncia espontânea em compensações (Acórdão n.9101-002.969), por sua vez baseada em julgados do STJ (AResp n.174.514/CE e AgRg no Resp n.1.461.757/RS). Houve também mudanças no entendimento da 1ª CSRF, com a posição ampla (Acórdão n.9101-003.687), especialmente baseada no argumento de que a expressão pagamento é utilizada em diversas ocasiões no CTN em sentido amplo, como “adimplemento da obrigação”, considerando que a compensação, por possuir efeito extintivo, sob condição resolutória, teria os mesmos efeitos do pagamento. Por outro lado, caso não adimplida, perderia a eficácia a denúncia espontânea, com a cobrança do débito tributário acrescido da multa. Outros julgados, como na 3ª CSRF (Acórdão n.9303-004.985), considerou que a expressão “pagamento antecipado” era equivalente à “adimplemento”, já que possuía eficácia extintiva da compensação, mesmo que sujeita à homologação. Já houve também entendimentos (Acórdão n. 9303-006.011, 3ª CSRF) no sentido de que a compensação, ao contrário do pagamento, não extinguiria imediatamente o crédito tributário, pois sujeita à homologação. Logo, não seria equiparável à hipótese do art.138 do CTN.

Por outro lado, conforme contextualiza Carlos Augusto Daniel Neto,

“A posição que passou a prevalecer apontou inicialmente que nos trabalhos da comissão de elaboração do CTN já se vinculava a denúncia espontânea à reparação ou regularização da infração, não restringindo o alcance apenas ao pagamento, mas a qualquer meio de satisfação do Erário. Em seguida, aduziu que a distinção semântica entre os termos “pagamento” e “compensação” é utilizada em parte específica da legislação, enquanto no restante do CTN, a expressão “pagamento” é utilizada de forma indiscriminada, como sinônimo de “adimplemento”, trazendo diversas menções do Código para ilustrar esse argumento, com destaque ao art.165, que dá direito “à restituição “seja qual for a modalidade do seu pagamento”. (NETO, Carlos Augusto Daniel. A Compensação Tributária como meio de realização da denúncia espontânea. In: PINTO, Alexandre Evaristo; NETO, Carlos Augusto Daniel; RIBEIRO, Diego Diniz; Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Direto do CARF. Escritos Analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, p. 42-47)

Outros argumentos também rebatidos é de que o pagamento extingue necessariamente imediatamente o crédito tributário, havendo a hipótese do cheque, que só se extingue após o resgate, por exemplo. Também argumentam que o CTN não exige que a compensação se sujeite à homologação, já que o art. 170 do CTN “franqueia à Lei estipular condições e garantias para sua realização , mas essa exigência decorre do art.74, parágrafo 2º da Lei 9430/1996 – desse modo não pode o estabelecimento de garantias para a compensação, por lei federal, alterar a interpretação do art.138, de hierarquia superior na cadeia normativa”. (NETO, Carlos Augusto Daniel. A Compensação Tributária como meio de realização da denúncia espontânea. In: PINTO, Alexandre Evaristo; NETO, Carlos Augusto Daniel; RIBEIRO, Diego Diniz; Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Direto do CARF. Escritos Analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, p. 42-47)

Considero, assim, que se deve realizar interpretação ampla da expressão “pagamento”, conforme consta no art. 138, inclusive abarcando a “compensação”, pois melhor se coaduna à teleologia da norma jurídica indicada. Se o legislador tributário concedeu diferentes modalidades de adimplemento da obrigação tributária, parece-me que não pretendia o legislador, na confecção do art.138, do CTN, em análise histórica e teleológica, restringir as possibilidades de adimplemento da obrigação tributária na hipótese legal do art. 138 do CTN. Se a compensação tem o condão de extinguir o crédito tributário, ainda que sob condição de posterior homologação e desde que feita antes de qualquer procedimento fiscal, e possuindo o mesmo efeito do pagamento, desde que integral ao débito que se propõe a compensar, deve-se atribuir interpretação que se coadune com as finalidades almejadas pelo próprio art.138 do CTN.

Em última análise, a possibilidade de compensação para autorizar a denúncia espontânea está igualmente conectada à segurança jurídica e à boa-fé nas relações tributárias (MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. A crise de segurança jurídica no direito brasileiro: o caso do pagamento na denúncia espontânea através da compensação tributária. In: Revista da Faculdade de Direito da UERJ, n. 37, junho de 2020, p.01-19).

Portanto, transmitida a PER/DCOMP e declarada espontaneamente ao Fisco a diferença equivocadamente não declarada antes do início de qualquer procedimento fiscal, entende-se que o Recorrente está amparado pelo instituto da denúncia espontânea, **não se aplicando a multa de mora.**

Conclusão

Diante do exposto, voto para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, **excluindo a multa de mora** do débito a ser compensado pelo contribuinte, nos termos do art.138 do CTN e, por conseguinte, reconhecendo o direito creditório pleiteado pelo recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz