



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13637.000018/2009-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.009 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2019
Recorrente MARLUVAS CALÇADOS DE SEGURANÇA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE.

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, o que afasta a multa de mora, nos termos da decisão no Recurso Especial nº 1149022/SP, julgado na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que vincula o julgador do CARF.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

DCOMP. PAGAMENTO. EQUIVALÊNCIA.

A compensação pressupõe um pagamento anterior, ocorrido a maior ou indevidamente. A DCOMP é apenas a afetação desse pagamento, surtindo o mesmo efeito e merecendo equivalência.

DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ÔNUS DA PROVA.

Para fins de caracterização da denúncia espontânea, incumbe ao recorrente o ônus da prova de que a DCOMP em análise tinha a finalidade de reparar, espontaneamente, erro em anterior apuração do débito confessado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Efigênio de Freitas Júnior e Lizandro Rodrigues de Sousa.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

MARLUVAS CALÇADOS DE SEGURANÇA LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão n.º 09-38.258 (fls. 61), pela DRJ Juiz de Fora, interpôs recurso voluntário (fls. 70) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O processo trata de duas declarações de compensação as quais apontam direito creditório no valor de R\$ 86.371,18 a título de saldo negativo de CSLL (fls. 24 e fls. 29). A primeira compensação foi homologada e a segunda compensação foi parcialmente homologada pela Administração Tributária, nos termos do despacho decisório de fls. 49, em que foi reconhecido todo o direito creditório declarado, mas foi considerado que a soma dos débitos compensados, incluindo juros e multa de mora, era superior ao valor disponível.

Contra essa decisão, o interessado apresentou a manifestação de inconformidade de fl. 2, a qual foi julgada improcedente pela DRJ, em decisão que recebeu a seguinte ementa (fls. 61):

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO

A compensação se dá na data da Transmissão da Dcomp, que é também a data de valoração dos débitos e crédito.

Cientificado dessa última decisão, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 70, por meio do qual afirma que atendeu a todas as condições para a configuração da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN, de forma que não lhe deve ser exigida a multa de mora, a qual deu ensejo à parcial homologação de sua compensação. Por fim, requer a reforma de decisão recorrida, para que seja homologada a compensação declarada.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 1201-003.009 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13637.000018/2009-13

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O contribuinte foi cientificado da decisão recorrida em 26/01/2012 (fls. 69) e apresentou o seu recurso voluntário em 23/02/2012, dentro do prazo recursal. O recurso voluntário atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O contribuinte apresentou duas declarações de compensação em que aponta o mesmo crédito de saldo negativo de CSLL, ocorrido em 2003, no valor de R\$ 86.371,18, para quitar parcela do IRPJ e da CSLL, respectivamente, que estavam em atraso. Nas referidas declarações, o contribuinte calculou o débito a ser compensado somando o tributo devido com os respectivos juros de mora, deixando de incluir a multa de mora. A Administração Tributária, ao realizar a compensação, incluiu o valor da multa de mora, em ambas as declarações, de forma que não houve saldo de crédito suficiente para quitar os dois débitos, resultando na homologação da primeira DCOMP e na homologação parcial da segunda DCOMP.

A decisão de primeira instância (fls. 61) afastou a alegada ocorrência de denúncia espontânea e ratificou a decisão da Administração Tributária.

Por seu turno, o contribuinte recorreu reafirmando que a multa moratória apontada na decisão *a quo* não é devida, pois a quitação, por meio de DCOMP, se deu antes de qualquer iniciativa do Fisco, o que caracteriza a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

O referido dispositivo legal tem a seguinte redação:

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.

Conforme o texto normativo, a exclusão da responsabilidade do contribuinte depende da existência de um ato que aponte ao Fisco a sua infração. Ademais, esse ato deve ser acompanhado do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

No caso, não houve um pagamento (espécie de extinção do crédito tributário prevista no inciso I do artigo 156 do CTN), mas sim uma compensação (espécie de extinção prevista no inciso II do mesmo artigo). Assim, a primeira questão a ser solucionada é se a compensação tem a aptidão para excluir a responsabilidade do contribuinte, quando acompanhada de denúncia espontânea.

Quanto a isso, há uma controvérsia. A Administração Tributária já adotou postura em favor da equivalência entre pagamento e compensação, conforme a Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012:

20. Resumindo o acima exposto, e em face do posicionamento atual da jurisprudência do STJ sobre a denúncia espontânea, é de se concluir que:

[...]

b) tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação:

[...]

b2) configura denúncia espontânea a situação em que o contribuinte efetua o pagamento ou a compensação do débito (tributo, acrescido dos juros de mora), antes ou concomitantemente à apresentação das declarações que constituem o crédito tributário, e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração;

Todavia, essa postura foi revista logo em seguida, conforme a Nota Técnica Cosit n.º 19, de 12 de junho de 2012:

5. Em conseqüência, conclui-se:

[...]

c) não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002:

[...]

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;

No âmbito da jurisprudência administrativa do CARF, a questão também não está pacificada, existindo decisões contrárias à equivalência entre pagamento e compensação, por exemplo, o Acórdão n.º 9101-004.127, de 11 de abril de 2019, da 1ª Turma da CSRF, o qual adotou a seguinte ementa:

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138. do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo.

Mas também há decisões favoráveis à referida equivalência, por exemplo, o Acórdão n.º 9101-003.687, de 7 de agosto de 2018, também da 1ª Turma da CSRF, o qual adotou a seguinte ementa:

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

A presente Turma de Julgamento, ao apreciar o Acórdão n.º 1201.002.770, de 19 de março de 2019, relatado pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, adotou o entendimento de que a compensação é hábil para configurar a denúncia espontânea, conforme a seguinte ementa:

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A compensação de débito não declarado em DCTF, que não tenha sido objeto de lançamento de ofício e desde que formalizada antes de qualquer medida de fiscalização instaurada contra o sujeito passivo, pode ser feita com o benefícios de não incidência de multa moratória previsto no artigo 138 do CTN (denúncia espontânea).

Naquela ocasião, acompanhando o relator, manifestei-me pela equivalência entre pagamento e compensação, para fins de denúncia espontânea, considerando que a compensação é apenas a afetação de um pagamento anterior, que foi realizado indevidamente e está disponível para ser utilizado. É este o meu entendimento.

Admitida a equivalência entre pagamento e compensação, deve-se verificar se os demais requisitos para a denúncia espontânea estão caracterizados.

Nesse mister, devo dizer que, no meu entendimento, a mora não é infração passível de exclusão de responsabilidade. Penso que a denúncia espontânea é instituto equivalente ao arrependimento eficaz do Direito Penal, quando a pena é abrandada mediante uma iniciativa eficaz do autor que elimina, ainda que parcialmente, os efeitos de sua conduta criminosa. No caso da mora, não há como evitar o dano causado, cabendo apenas a reparação mediante uma prestação pecuniária, chamada multa de mora.

Todavia, o artigo 62, §2º, do Regimento Interno deste órgão de julgamento administrativo determina que 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 n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos.

A decisão que deve ser reproduzida aqui, se cabível, é aquela contida no Recurso Especial n.º 1149022/SP, julgado na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, que foi consubstanciada na seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e

pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ, Primeira Seção, REsp 1149022, unânime, Relator Min. Luiz Fux, trânsito em julgado em 30/08/2010)"

Segundo essa jurisprudência, a exclusão da responsabilidade é atinente apenas ao valor que, por erro, ainda não havia sido declarado e que, descoberto o erro posteriormente, foi objeto de nova declaração e respectivo pagamento. Assim, essa decisão se coaduna com a Súmula nº 360 do STJ que afirma não ser passível de denúncia espontânea o valor regularmente declarado, mas recolhido a destempo.

Na espécie, a denúncia espontânea reclamada pelo recorrente apenas ficará caracterizada mediante a comprovação de que os valores compensados nas referidas DCOMPs, relativos às estimativas de IRPJ (2362) e CSLL (2484) devidas em abril de 2004, não haviam sido anteriormente declarados em DCTF.

Verifico que o contribuinte não apresenta prova relativa à compensação da estimativa de IRPJ, a qual foi homologada, mas tão somente à compensação da estimativa de CSLL, a qual foi parcialmente homologada.

Com isso, de pronto, verifico que não é possível verificar a espontaneidade do contribuinte em relação à quitação da estimativa de IRPJ.

Compulsando os autos, encontramos cópia parcial da DCTF original (fls. 15), de 13/08/2004, em que foi declarado o débito de estimativa de CSLL (2484) no valor de R\$ 33.454,47, sendo R\$ 4.874,21 (mais multa e juros) pagos por meio de DARF e R\$ 28.580,26 quitados por meio de compensação que não está no âmbito do presente processo.

Em seguida, é encontrada cópia parcial da DCTF retificadora (fls. 20), de 28/03/2007, em que foi retificado o referido débito de estimativa de CSLL (2484), agora no valor de R\$ 49.138,24, sendo R\$ 10.876,22 (mais juros) pagos por meio de DARF e R\$ 38.262,02 quitados por meio da presente compensação.

Em resumo, o contribuinte já havia confessado débito de estimativa de CSLL relativo a abril de 2004 no valor de R\$ 33.454,47, quando retificou esse débito para R\$ 49.138,24, ou seja, adicionando R\$ 15.683,77 e pleiteando espontaneidade sobre R\$ 38.262,02. Assim, é forçoso concluir que o contribuinte está pleiteando espontaneidade acima do que foi espontaneamente acrescido no momento da DCOMP em tela.

Também não há evidência nos autos do que foi feito em relação ao pagamento original e à DCOMP originalmente informada para esse débito, de forma que não há como correlacionar aquela situação com as presentes informações, a fim de verificar eventual espontaneidade na origem.

Considerando que a ocorrência de denúncia espontânea é argumento de defesa do contribuinte, cabe a ele a comprovação dos seus elementos constitutivos.

O artigo 16, inciso III, da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Decreto n.º 70.235, de 1972) determina que a impugnação aponte as provas dos fatos em que são fundamentados os pontos de discordância.

Não havendo o esforço probatório do recorrente, não há como admitir a exclusão de responsabilidade pela mora, sendo esta devida.

Destarte, prevalece o fundamento do despacho decisório atacado, segundo o qual o crédito alegado na presente DCOMP não é suficiente para quitar a totalidade do débito apontado, no que deve ser incluída a correspondente multa moratória.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque