



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.913086/2009-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.139 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2023
Recorrente ARRARA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Somente são consideradas tacitamente homologadas as declarações de compensação, após o decurso de cinco anos contados a partir de seu protocolo, nos termos do § 5º, do art. 74, da Lei nº 9.730/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/03. No caso de apresentação de DCOMP retificadora, a contagem do prazo inicia-se a partir da data de sua apresentação.

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, por maioria de votos, em afastar a preliminar de homologação tácita e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário para homologar a DCOMP no limite do crédito disponível. Vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior e Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, que negavam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Lucas Issa Halah e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão da DRJ que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, oposta contra Despacho Decisório que homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP, que, por sua vez, indicou como origem do crédito, saldo negativo de CSLL.

Nesse aspecto, o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade, alegando, preliminarmente, a decadência (homologação tácita), por ter sido realizada a compensação, comunicando as autoridades do procedimento. Nesse ínterim, alega que as autoridades competentes só teriam se manifestado após decorridos cinco anos da compensação original, com fundamento no par.4ª do art. 150 do CTN, e par.5ª do art. 74 da Lei 9430/1996.

No mérito, alegou que houve equívoco por parte da autoridade competente para averiguar o direito creditório pretendido, alegando que não houve compensação de débitos em atraso, que não descumpriu a obrigação tributária principal, e, mesmo que se discutisse a aplicação de penalidade por eventual descumprimento de obrigação acessória, tal fato não poderia ensejar a cobrança de tributo e multa; que a apresentação de PER/DCOMP e de DCTF se fez de forma espontânea, antes de qualquer manifestação da autoridade tributária e, por isso, não poderia ser aplicada penalidade por exigência de tributo; que a penalidade (multa) exigida viola o princípio da legalidade, já que teria sido criada por norma infralegal (IN SRF 323/2003); entende que teria direito líquido e certo à compensação pretendida, ao contrário do que dispôs o Despacho Decisório e; por fim, protesta também por todos os meios de prova admitidos, incluindo a realização de diligência e a posterior juntada de documentos.

O Acórdão da DRJ, por outro lado, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: (...)

COMPENSAÇÃO.EFETIVAÇÃO.APRESENTAÇÃO DCOMP.

Por expressa disposição legal, a partir de outubro de 2002, a compensação só é considerada efetivada mediante a apresentação da DCOMP.

DENÚNCIA NÃO ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

Não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o sujeito passivo extingue o débito confessado mediante compensação.

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. INCIDÊNCIA DE JUROS E DE MULTA DE MORA.

Na compensação espontânea efetuada pelo sujeito passivo, os débitos vencidos sofrerão a incidência de acréscimos legais (multa de mora e juros), na forma da legislação de regência, calculados da data do vencimento até a data da entrega da Declaração de Compensação.

COMPENSAÇÃO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. PROCEDIMENTO DE IMPUTAÇÃO.

A compensação de tributo ou contribuição será acompanhada, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

Constituem confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados as DCOMP apresentadas após a vigência da MP nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003.

HOMOLOGAÇÃO PARCIAL DA COMPENSAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DO CRÉDITO:

Mantém-se o despacho decisório que homologou parcialmente compensação de débito quando o crédito reconhecido é insuficiente para compensar integralmente os débitos objeto de compensação.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Somente são consideradas tacitamente homologadas as declarações de compensação, após o decurso de cinco anos contados a partir de seu protocolo, nos termos do § 5º, do art. 74, da Lei nº 9.730/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/03. No caso de apresentação de DCOMP retificadora, a contagem do prazo inicia-se a partir da data de sua apresentação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, repisando os argumentos já apresentados em sede de manifestação de inconformidade, e, acrescentando/reforçando, em particular: a ocorrência de homologação tácita; o reconhecimento da denúncia espontânea; que houve equívoco da recorrida em afirmar ser aplicável ao caso dos autos o método da imputação adotado e; por fim, alega a necessidade de reunião de processos conexos à demanda.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e passo a apreciá-lo.

Argumento Preliminar: da não ocorrência de homologação tácita

A Recorrente alega preliminarmente que as normas segundo as quais a contagem do prazo de 5 anos para esse efeito deve ter início a partir da entrega da DCOMP retificadora (e não da original), só veio a ser introduzida em nosso ordenamento por normas infra-legais, e não por lei, como exigem a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, anos após o evento que deu margem à exigência ora contestada, ocorrida em janeiro de 2004.

Contudo, razão não lhe assiste. Inicialmente, cumpre destacar que o legislador complementar estabeleceu no art. 170 do CTN que *a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

Atualmente, a matéria é regulamentada pelo art. 74 da Lei n. 9.430/1996, ainda que tendo sofrido sucessivas alterações legislativas. Com efeito, conforme artigo ainda no prelo escrito em coautoria com o Conselheiro Fredy Albuquerque (Compensação tributária de IRPJ/CSLL e desafios ao reconhecimento do direito creditório na jurisprudência do CARF. In: BEVILACQUA, Lucas, CECCONELLO, Vanessa; PRZEPIORKA, Michell. Tributação Federal – Jurisprudência do CARF em debate, 2ª ed. São Paulo: NSM Editora, 2023), *os reflexos de todas essas sucessivas alterações legislativas vêm sendo consolidados e pacificados após décadas de embates judiciais significativos, assim como com decisões perante o CARF – inclusive com edição de súmulas vinculantes.*

Inclusive, no § 14 do referido artigo há determinação legal para que a SRF (atualmente a RFB) discipline o procedimento de declaração de compensação, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação dos processos de restituição, compensação e ressarcimento, de forma que o regramento procedimental relacionado às DCOMPs poderá ser objeto de atos infralegais, inexistindo, salvo melhor juízo, ilegalidade nessa delegação por alegada – e a nosso sentir inexistente – vilipêndio ao princípio da legalidade.

Com efeito, a delegação da lei para criação de normas instrumentais de caráter infralegal que auxiliem a administração tributária no tratamento de DCOMPs não afronta o princípio da estrita legalidade, notadamente porque as hipóteses normativas conectadas objetivamente à reserva legal estão indicadas no art. 97 do CTN – e nenhuma delas se enquadra nesse caso –, além de que o próprio código registra que *a expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes* (art. 96), portanto, o disciplinamento instrumental de pedidos de compensação podem ser objeto de atos complementares emanados dos órgãos da administração tributária.

Firmado nessa premissa, entendendo se tratar de regra de caráter meramente procedimental, a IN que regulamenta a matéria passa a produzir efeitos a partir de sua implementação, o que encontra amparo inclusive no disposto no art. 14 do CPC/15, cuja aplicação supletiva e subsidiária alcança o Processo Administrativo.

Assim, quando da DCOMP retificadora em 16 de outubro de 2017, a matéria era regulamentada pela IN 460/2004, que prescrevia expressamente em seu art. 59:

Art. 59. Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29 será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

Dispositivo que foi mantido em todas as regulamentações posteriores. Neste aspecto, entendo como correto o entendimento de que o prazo para homologação se desloca para a data da apresentação da DCOMP retificadora, **razão pela qual afasto a preliminar suscitada.**

Argumentos de Mérito: sobre a possibilidade de denúncia espontânea através de compensação

No **mérito**, sustenta que esclareceu em sua Manifestação de Inconformidade que nada seria devido a título de juros e multa, pois a compensação foi efetuada e declarada à autoridade tributária, mediante DCOMP, dentro do prazo previsto.

Ainda, é de se notar que a possibilidade de denúncia espontânea através de compensação guardou diferentes posições nesta Turma, conforme as peculiaridades de cada caso concreto, inclusive com alterações pontuais de entendimento, conforme atesta o acórdão n. 1201-005.519, de relatoria da Conselheira Viviani Aparecida Bacchmi, cuja ementa e excerto de voto agora transcrevo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO COMPENSAÇÃO. DÉBITOS FISCAIS. ACRÉSCIMO MORATÓRIOS

Os débitos a serem compensados, incluídos em DCOMP entregue após a data dos seus respectivos vencimentos, serão acrescidos de juros de mora e de multa de mora, na forma da legislação de regência, incidentes desde a data prevista para pagamento até a data da entrega da Declaração de Compensação.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO COBRAR VALORES DECLARADOS EM DCOMP. O débito declarado em DCOMP, confessado, somente está sujeito à decadência se nos 5 anos seguintes à declaração o Fisco não se manifestar sobre os valores declarados.

MULTA DE MORA EM CASO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se considera ocorrida denúncia espontânea quando o sujeito passivo declara o débito, mas não o paga a tempo. O pagamento do débito declarado na DCTF, mediante transmissão da DCOMP, em data posterior a do seu respectivo vencimento, não configura denúncia espontânea, incidindo multa de mora sobre o débito compensado a destempo.

(...)

A leitura dos excertos acima nos mostra posicionamento reiterado e uníssono deste Conselho de Contribuintes, incluindo a Câmara Superior de Recursos Fiscais, **vertendo para a descaracterização da denúncia espontânea no caso de débitos declarados em DCTF/DCOMP e compensados fora do prazo.** Esse posicionamento apoia-se, inclusive, na decisão do STJ, Recursos Especiais nºs 886.462 e 962.379, em sede de repetitivo, para quem denúncia espontânea não se configura se o contribuinte, em razão da sistemática do lançamento por homologação, faz a prévia confissão do débito e deixa transcorrer o prazo de vencimento.

Exatamente o caso da Marquise: **confessou débitos na DCOMP e a entregou fora do prazo, o que significa pagamento de débitos declarados em atraso.** Esse o motivo da DF CARF MF Fl. 129 Documento nato-digital Fl. 10 do Acórdão n.º 1201-005.519 - 1ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária Processo nº 10380.907255/2011-92 automática imputação da multa pela RFB e de se afastar a denúncia espontânea, decisão que acompanho.

Naquele caso, verificou-se que o débito havia sido previamente declarado em DCTF, mas recolhido após o vencimento, isto é, posteriormente, através de compensação.

Assim, a espontaneidade do contribuinte já não estava configurada quando da ocasião da Declaração de Compensação. Por me alinhar ao entendimento manifestado no voto condutor, inclusive acompanhei a Relatoria naquele julgamento.

Por outro lado, no caso concreto ora analisado, o acórdão recorrido fundamentou que:

Ao analisar a DCOMP, a autoridade administrativa competente reconheceu integralmente o crédito pleiteado de R\$74.210,32, através do Despacho Decisório de fl. 103, o qual, todavia, revelou-se insuficiente para quitar integralmente os débitos declarados. Por esse motivo, a compensação declarada restou homologada parcialmente, ensejando a exigência de parte do tributo remanescente.

Portanto, nestes autos não está em discussão a certeza e liquidez do crédito original informado no PER/DCOMP, visto que este já foi integralmente reconhecido pela autoridade administrativa que procedeu à sua análise. Questiona-se, apenas, a sua suficiência com vistas a permitir a total compensação dos débitos declarados no PER/DCOMP.

A incidência de acréscimos moratórios sobre os débitos declarados após o seu vencimento, é devida em consonância com o que dispõe o art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, e seguintes:

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação. (g.n.)

Os acréscimos moratórios, consistentes nos juros e na multa de mora, estão previstos na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (grifos acrescidos):

(...)

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.

Como se observa, tem expressa previsão legal a incidência dos juros e da multa de mora sobre débitos compensados após o vencimento, ainda que a extinção se dê por compensação espontânea do sujeito passivo.

Quanto à imputação, sabe-se que nas compensações efetuadas pelo sujeito passivo os débitos serão compensados na ordem por ele indicada, consoante dispõe o art. 21, § 7º, da Instrução Normativa SRF nº 210, de 2002, incluído pela Instrução Normativa SRF nº 323, de 2003. Nessa operacionalização, o débito a ser extinto por via da compensação é constituído do tributo ou contribuição acrescido dos respectivos acréscimos legais, em consonância com o que estabelece o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Explicitando a supracitada norma, previu a Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, em seu art. 28, § 1º, que a compensação do tributo ou contribuição será acompanhada, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais, regra também prevista pelo art. 36, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008. Atualmente tal regra está disposta no artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

“Art. 43. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 83 e 84 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação. 4

§ 1º A compensação total ou parcial de tributo administrado pela RFB será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

§ 2º Havendo acréscimo de juros sobre o crédito, a compensação será efetuada com a utilização do crédito e dos juros compensatórios na mesma proporção.

§ 3º Aplicam-se à compensação da multa de ofício as reduções de que trata o art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, salvo os casos excepcionados em legislação específica”

Desta forma, correto foi o procedimento adotado pela autoridade administrativa ao considerar primeiro a quitação integral de cada débito, para somente após proceder à compensação do débito seguinte.

Nesse sentido, a interessada contesta o Despacho Decisório, alegando, em suma, que o crédito seria suficiente para compensar integralmente os débitos declarados fundamentada no conceito de espontaneidade constante do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

A Nota Técnica Cosit nº 19/2012, a seguir reproduzida parcialmente, e que “teve por escopo orientar as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca das consequências dos Atos Declaratórios da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) nºs 4 e 8, de 20 de dezembro de 2011”, assim dispõe expressamente sobre a matéria:

“2.1 Os atos declaratórios se embasaram nos Pareceres PGFN/CRJ nºs 2113/2011 e 2124/2011. Sua base legal foi o artigo 19 da Lei nº 10.522, de 10 de outubro de 1997, com a redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004. A orientação às unidades da RFB decorreu da sua vinculação automática aos atos do Ministro da Fazenda.

.....

3. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, nos seus arts. 18 e 19, teve por objetivo flexibilizar a atuação processual da PGFN nas matérias que dificilmente teria ganho de causa. Afinal, um processo judicial tributário no âmbito federal gera diversos custos. Além dos custos ao erário, o acúmulo de processos sem chance de ganho prejudica a todos os jurisdicionados, incluindo a própria Fazenda Pública, uma vez que processos com reais chances de sucesso ou execuções fiscais com probabilidade real de recuperação ficam com o seu andamento prejudicado.

3.1. O objetivo ainda é evitar a atuação contraditória da Administração Pública: se ela não vai mais defender determinada matéria em juízo, não faz mais sentido insistir em proceder de maneira contrária administrativamente. No caso do inciso II do art. 19, o ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda, quando aprovado pelo Ministro da Fazenda, já vincula a RFB.

*4.1. Segundo o Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, somente na situação em que o contribuinte declara a menor, **paga integralmente** o débito declarado e depois retifica a declaração para maior, quitando concomitantemente o débito, **configura-se a denúncia espontânea**.*

.....

5. Em consequência, conclui-se:

a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;

b) que se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011;

b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011;

c) não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado;

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

c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo;

d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item "b" acima devem ser analisados com base no entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN nºs 4 e 8, de 2011.

(...)"

Assim, o caso concreto se enquadra na hipótese descrita no subitem c3 acima transcrito, não restando caracterizada a denúncia espontânea.

O caráter das Notas Técnicas é interpretativo e, neste caso específico, visou interpretar Atos Declaratórios emitidos pela PGFN aos quais, por força do disposto no artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, a Secretaria da Receita Federal está vinculada.

Portanto, o entendimento ao qual a Receita Federal se encontra vinculada é no sentido de que não se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, quando o sujeito passivo compensa o débito confessado mediante apresentação de Dcomp.

Se o débito declarado em DCOMP pela contribuinte estiver com o seu pagamento atrasado à época da transmissão da Dcomp, (hipótese de que trata o presente caso, uma vez que os vencimentos dos débitos foram 28/02/2003 e 31/03/2003 e a transmissão ocorreu em 16/10/2007) o principal deverá ser informado, obrigatoriamente, com os devidos acréscimos legais, ou seja, acompanhado das rubricas “multa de mora” e “juros de mora”.

O sistema PER/Dcomp efetuou a imputação dos valores de multa e juros de mora aos valores devidos a título de estimativas de CSLL relativas ao lucro real/ajuste anual cujas datas de vencimento foram 28/02/2003 e 31/03/2003. Aliás, sempre que o sistema PER/Dcomp verifica que um débito, à época da transmissão da Dcomp, **encontra-se vencido, efetua automaticamente o cálculo da multa e dos juros moratórios, amortizando do principal até a exata medida em que também consiga extinguir valor proporcional dos correspondentes consectários legais. Em outras palavras, o sistema não irá amortizar integralmente o principal, se não houver suficiência de crédito para quitar também os acréscimos devidos pela mora.**

Em consequência, deve ser mantida a decisão de primeira instância que homologou parcialmente a compensação declarada dos débitos da DCOMP 41256.86815.161007.1.7.03-1964, visto que a insuficiência de crédito para compensá-los integralmente decorreu da incidência de multa e de juros de mora relativos aos débitos confessados por ter se verificado que a contribuinte ao efetuar a compensação de tais débitos, entendeu não ser devida a incidência de acréscimos moratórios.

Assim, a situação ora analisada é diferente daquela do Acórdão anteriormente mencionado.

Isso porque, no caso concreto ora analisado, a própria DRJ (efls. 110) **reconheceu expressamente** que o contribuinte havia procedido ao recolhimento dos débitos **dentro do prazo de vencimento:**

16. Essa premissa é equivocada por duas razões. Em primeiro lugar, porque não houve, por parte da Requerente, compensação de débitos em atraso, e sim dentro do prazo de vencimento, conforme demonstrado pela cópia da Folha nº 27 do Livro Razão Analítico nº 06, de 2003, e das declarações relacionadas ao PER/DCOMP e a DCTF transmitidos em 25 e 27 de novembro de 2003.

A discussão, portanto, é sobre a possibilidade ou não da compensação como instrumento de denúncia espontânea, simplesmente. Portanto, uma questão de direito.

Assim, nessas circunstâncias, em situações similares ao caso concreto ora analisado, já me manifestei em votos anteriores, a exemplo do Acórdão **1201-004.426**, de minha relatoria:

Da Denúncia Espontânea e a Exclusão da Multa de Mora

Quanto ao mérito, 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” ínsito 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 (ARes 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 uma 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.

No caso em tela, considerando que o contribuinte verificou equívoco que levou à falta de recolhimento de CSLL devida (código 2484-01), em abril de 2005, que não havia sido registrado em suas apurações e, conseqüentemente, declarado e recolhido, e que o Contribuinte, identificando o débito a ser quitado, no valor de R\$ 252.946,57, transmitindo, assim, PER/DCOMP nº33078.48981.030606.1.7.04-3943 (Anexo 06), com a utilização do crédito já existente para liquidar o débito de CSLL de abril de 2005, com vencimento em 31/05/2005.

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

Assim, pelas razões acima expostas em situações similares, entendo que **há fundamentos para reconhecer a aplicação da denúncia espontânea em face de compensação declarada e desde que seja integralmente recolhida**, isto é, considerando que a declaração foi feita antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório e, portanto, albergando-se no art. 138 do CTN e, naturalmente, incluindo-se os acréscimos legais.

As demais alegações do recorrente perdem objeto em face das conclusões acima apontadas.

Portanto, **deve-se ser reconhecida a denúncia espontânea para o caso de recolhimento de débito declarado e antes do início do procedimento fiscal, para fins de exclusão da multa de mora, que é exatamente o caso ora analisado.**

Conclusão

Diante do exposto, rejeito a preliminar de homologação tácita suscitada e, no mérito, voto por dar provimento ao recurso voluntário para homologar a DCOMP no limite do crédito disponível.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz