



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.904371/2010-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-003.295 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 08 de novembro de 2022
Recorrente MARKETING ACTUAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

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. A apresentação do Per/DComp não está amparada pela denúncia espontânea por se tratar de compensação e não de pagamento do débito. Esses institutos não são equivalentes para fins de reconhecimento da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, não podendo afastar, por consequência, a aplicação da multa de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, que lhe deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) nº 37040.26799.120209.1.7.02-5376, em 12.02.2009, e-fls. 80-85, utilizando-se do crédito relativo ao saldo negativo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$171.249,51 do ano-calendário de 2006, apurado pelo regime de lucro real para compensação dos débitos ali confessados.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 100-102:

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC. CREDITO [...]	PAGAMENTOS [...]	SOMA PARC. CRED.
PER/DCOMP [...]	392.400,00 [...]	392.400,00
CONFIRMADAS [...]	384.582,08	384.582,08

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 171.249,51

Valor na DIPJ: R\$ 171.249,51

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 392.400,00

IRPJ devido: R\$ 221.150,49

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 163.431,59

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP: 07006.04148.141008.1.3.02-1201 [...].

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei no 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 60 da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da IN RFB 900, de 2008. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 5ª Turma DRJ/RJO/RJ nº 12-106.621, de 28.03.2019, e-fls. 107-114:

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, acordam, por unanimidade de votos, os membros da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – I, em NEGAR PROVIMENTO À MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, não havendo crédito adicional de saldo negativo do IRPJ correspondente ao exercício de 2007, ano calendário de 2006 a ser reconhecido.

Recurso Voluntário

Notificada em 13.04.2020, e-fl. 119, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 30.04.2020, e-fls. 120-128, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

2º). DAS RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO 12-106.621:

Na medida em que não há controvérsias de natureza fática, a discussão aqui travada circunscreve-se à discussão jurídica acerca da amplitude (abrangência)

do disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Mais precisamente, se a chamada “Denúncia espontânea” abrange apenas as multas de ofício, ou se as de Adianta-se desde já que o entendimento proferido pelo Nobre Julgador de piso é equivocado, estando em evidente confronto com o entendimento consolidado, inclusive no âmbito administrativo.

Cumpra repisar o conteúdo do art. 138 do Código Tributário Nacional: [...]

Assim, como se extrai do texto legal, tendo a contribuinte realizado o pagamento do imposto, mesmo que em atraso, mas antes da entrega da DCTF, resta caracterizada a “Denúncia Espontânea”, com a devida exoneração das multas (todas elas, independente da natureza), como determina a Lei.

Neste sentido, inclusive, destaca-se o entendimento deste órgão arrecadador, manifestado na Solução de Consulta COSIT nº 233, de 16 de agosto de 2019 [...].

A propósito, referida matéria já havia sido sedimentada na via judicial, pelo julgamento em Recurso Repetitivo da lavra do Eminentíssimo Min. Luiz Fux, proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp Assim, caracterizada a “Denúncia Espontânea”, em decorrência da liquidação do débito antes de sua constituição, cabe ao contribuinte o recolhimento do tributo devidamente acrescido apenas dos juros moratórios, à taxa Selic, exatamente como procedido, de forma que são absolutamente indevidas as diferenças apontadas, decorrentes da aplicação automática de multa moratória sobre o débito, devendo as mesmas serem baixadas.

Como explicado, ao proceder a imputação em pagamento, valendo-se do critério linear, a administração tributária utilizou o montante adimplido para liquidar o débito acrescido de multa moratória, o que ocasionou a diferença combatida. Excluída a multa moratória, a qual é absolutamente indevida, nenhum débito subsistirá, de forma que o acolhimento do quanto aqui requerido extinguirá o débito por completo.

No que concerne ao pedido conclui que:

3º). Do Requerimento Final

Em face de todo o exposto, requer a recorrente à reforma do acórdão 12-106.621 – 5ª Turma da DRJ/RJO, visto que suas conclusões afiguram-se desalinhas à legalidade, conforme demonstrado no corpo do presente recurso, devendo assim ser julgada improcedente a exigência fiscal representada pelo Processo Administrativo Fiscal número 13971.904.371/2010-15, visto que absolutamente inexigível a multa de mora quando caracterizada a denúncia espontânea.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de

março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ no valor de R\$7.817,92 (R\$171.249,51 - R\$163.431,59) referente ao ano-calendário de 2006 pleiteado no presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Denúncia Espontânea

A Recorrente aduz que se encontra amparada pela denúncia espontânea.

O Código Tributário Nacional estabelece:

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.

A Solução de Consulta Cosit nº 233, de 16 de agosto de 2019, esclarece:

Conclusão 36.

Pelo exposto, respondendo objetivamente às proposições apresentadas:

36.1 A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do artigo 138 do CTN, sob pena de sua inocorrência. Já a forma de sua instrumentalização está prevista na legislação tributária na forma das declarações das obrigações acessórias. Assim, a comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias.

36.2 Atendidos os requisitos do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea afasta a aplicação de multa, inexistindo diferença, nesse caso, entre multa moratória e multa punitiva.

36.3 A prestação a destempo da obrigação acessória pelo sujeito passivo, para configurar denúncia espontânea da obrigação principal, não o elide da multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, posto que, são obrigações autônomas.

36.4. A comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias a que estava sujeita

A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de vontade alcança a obrigação principal em que o tributo sujeito ao lançamento por homologação ou auto lançamento que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal.

De aplicação obrigatória por força do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, tem-se no Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP, DJe 24.06.2010, proferido pelo STJ está registrado:

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 consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008). 3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008). 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

O pressuposto da denúncia espontânea é o pagamento efetuado antes de qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração, nos termos do inciso I do art. 156 do Código Tributário Nacional. Ordinariamente o pagamento é levado a efeito em dinheiro pela rede arrecadadora na forma, no lugar e no tempo determinados na legislação. Modalidade diferente é a compensação prevista no inciso II do art. 156 do Código Tributário Nacional. A compensação presume a extinção do débito sob condição resolutoria de sua ulterior homologação (art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Ambos institutos são distintos por força de determinação legal expressa.

Embora não estejam sujeitos ao regime do art. 1036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil, cabe mencionar julgados do STJ que expressam entendimento pacificado:

1. A Primeira Seção desta Corte, ao julgar o REsp 886.462/RS, de relatoria do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, mediante o rito dos recursos repetitivos, entendeu que, nos termos da Súmula 360/STJ, para fins de reconhecimento da denúncia espontânea nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, é necessário o pagamento integral do débito. 2. Na hipótese dos autos, o colegiado regional reconheceu que não foram cumpridos os requisitos para ensejar a aplicação do art. 138 do CTN, pois o contribuinte apresentou a declaração para fins de valer-se do instituto da denúncia espontânea, sem, contudo, efetuar o pagamento integral do débito,

pois apenas apresentou o pedido de ressarcimento e compensação. 3. **Ainda que seja viável a compensação tributária postulada, a extinção do crédito tributário ficaria condicionada à ulterior homologação pelo fisco, motivo pelo qual não há falar em pagamento integral, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, condição indispensável para a caracterização do benefício concedido pelo art. 138 do CTN.** A propósito, citam-se os seguintes julgados: AgInt no AREsp 1270551/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2020, DJe 30/11/2020; AgInt no AREsp 1687605/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 30/11/2020, DJe 03/12/2020.4. Ademais, consoante orientação firmada por ambas as turmas integrantes da Seção de Direito Público do STJ, rever o entendimento do Tribunal de origem, que, ao afastar o cabimento da denúncia espontânea, assentou a ausência de comprovação do pagamento integral dos tributos em atraso, porque dependente de posterior homologação, pelo fisco, de pedido de compensação formulado pela contribuinte, demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula n. 7/STJ (AgInt no AREsp 915.431/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/11/2016, DJe 19/12/2016). Precedente: AgInt no AREsp 859.151/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2016, DJe 31/05/2016.5. Agravo interno da contribuinte a que se nega provimento. (Agravo Interno no Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 1197301/ES – DEJe de 22.06.2022) (g. n.)

II. Na origem, trata-se de Ação de Repetição de Indébito, visando a restituição de valores recolhidos supostamente de maneira indevida, a título de multa de mora, de cuja petição inicial colhe-se a alegação de que "a autora efetuou a quitação de diversos impostos através da denúncia espontânea, conforme previsto no art. 138 do CTN, como se verifica nas cópias das Dcomp - Declarações de Compensação (...) na forma prevista no art. 138 do CTN, que nos termos do referido artigo exclui a responsabilidade pela infração à legislação tributária, sendo esta no caso em comento a liquidação extemporânea dos impostos, contudo anterior à entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, conforme se comprova com as cópias das respectivas DCTF (doc. 7). (...) que a exclusão de responsabilidade gerada pela denúncia espontânea consiste na não incidência de multa punitiva quando da liquidação do tributo. Ocorre que a Itauera, ao proceder à liquidação de diversos tributos através de compensação, incluiu em seu valor final, além dos juros e atualização devidos, a incidência de multa, no montante de R\$ 865.006,31 (oitocentos e sessenta e cinco mil, seis reais e trinta e um centavos) (...) não aplicável ao caso concreto, posto que, reiteramos, o pagamento foi feito em denúncia espontânea". Na sentença o Juízo de 1º Grau julgou improcedente a demanda. Interposta Apelação, nela a parte autora, a par de reiterar os argumentos deduzidos na petição inicial, alegou que, "como se verifica com os documentos em anexo (doc. 03) todas as compensações foram expressamente homologadas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fortaleza, e desta forma houve sim o pagamento integral dos débitos confessados", e que "a compensação é uma das formas de extinção do crédito tributário aqui mencionado, conforme art. 156, II do CTN". No acórdão recorrido o Tribunal de origem deu provimento ao recurso de Apelação, para julgar procedente a demanda. Opostos Embargos Declaratórios, pela parte ré, restaram eles rejeitados. No Recurso Especial, sob alegada violação aos arts. 1.022, II, do CPC/2015, e 111 e 138 do CTN, a parte ré sustentou, de um lado, a nulidade do acórdão dos Embargos de Declaração, por omissão não suprida pelo Tribunal de origem, seja sobre o despacho decisório que homologou apenas em parte a compensação, seja, ainda, sobre os arts. 111 e 156, I e II, do CTN, e, além disso, a necessidade de interpretação literal do art. 138 do CTN, ao argumento de que esse dispositivo legal trata tão somente de pagamento (forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, I, do CTN), e não de compensação (forma distinta de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do CTN). Na decisão agravada o Recurso Especial foi provido, por reconhecida a violação ao art. 1.022, II, do

CPC/2015, para determinar, ao Tribunal de origem, o rejuízoamento dos Embargos de Declaraçaõ, ensejando a interposiçaõ do presente Agravo interno, pela parte autora. III. Na forma da jurisprudência deste Tribunal, ocorre violaçaõ ao art. 1.022, II, do CPC/2015 quando o Tribunal de origem deixa de enfrentar questões relevantes ao julgamento da causa, suscitadas pela parte recorrente. Adotando tal orientaçaõ: STJ, AgInt no AREsp 1.377.683/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 01/10/2020; REsp 1.915.277/RJ, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2021. IV. Para demonstrar a relevância, em tese, das questões suscitadas nos Embargos de Declaraçaõ, opostos em 2º Grau, **cumpre anotar que, na forma da jurisprudência dominante do STJ, "é incabível a aplicaçaõ do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensaçãõ tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extiñçaõ do débito estarã submetida à ulterior condiçaõ resolutória da sua homologaçãõ pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicarã o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios"** (STJ, AgInt nos EDcl nos EREsp 1.657.437/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇãõ, DJe de 17/10/2018). V. Na hipótese dos autos, não se desconhece que a alegaçãõ de homologaçãõ das compensações não consta da petiçaõ inicial, tendo sido trazida aos autos, pela parte autora, apenas a partir da interposiçaõ de sua Apelaçaõ. No entanto, o Tribunal de origem não deixou delineada, no acórdãõ recorrido, uma possível inovaçaõ da causa de pedir, em fase recursal. E, a despeito da oposiçaõ dos Embargos de Declaraçaõ, o Tribunal a quo não se manifestou sobre os documentos que acompanham a Apelaçaõ, nem os valorou, tampouco consignou, no voto condutor do acórdãõ recorrido, se houve, ou não, homologaçãõ das compensações, e, caso afirmativo, se tal homologaçãõ foi total ou parcial. Nesse contexto, impõe-se a confirmaçaõ da decisãõ que, em face da reconhecida violaçaõ ao art. 1.022, II, do CPC/2015, deu provimento ao Recurso Especial, de modo a determinar, ao Tribunal de origem, o rejuízoamento dos Embargos de Declaraçaõ. (Agravo Interno nos Embargos de Declaraçaõ no Agravo Interno no Recurso Especial, DJe de 18.11.2021). (g. n.)

Nesse sentido, sobressai a necessidade para a configuraçaõ da denúncia espontânea de que haja pagamento total do tributo anteriormente não declarado e confessado, acompanhado dos juros de mora, antes de iniciado procedimento de ofício. É incabível a aplicaçaõ do benefício da denúncia espontânea na hipótese de compensaçãõ tributária, uma vez que a extiñçaõ do tributo submete-se à ulterior condiçaõ resolutória da sua homologaçãõ pela autoridade fiscal, a qual, caso não ocorra, implica o inadimplemento da obrigaçaõ tributária principal nos termos legais cujos efeitos sãõ a incidência de juros de mora e aplicaçaõ da multa de mora (art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A apresentaçaõ do Per/DComp não está amparada pela denúncia espontânea por se tratar de compensaçãõ e não de pagamento do débito. Esses institutos não sãõ equivalentes para fins de reconhecimento da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, não podendo afastar, por consequência, a aplicaçaõ da multa de mora. A alegaçãõ assinalada na peça recursal, desta forma, não pode ser ratificada.

Valoraçaõ

A Recorrente discorda dos acréscimos legais incidentes sobre os débitos.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituicãõ, pode utilizá-lo na compensaçãõ de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensaçãõ somente pode ser efetivada por meio de declaraçaõ e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condiçaõ resolutória de sua ulterior homologaçãõ. Também os pedidos pendentes de apreciaçaõ foram equiparados a declaraçaõ de compensaçãõ, retroagindo à data do protocolo (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redaçaõ dada pelo art. 49 da Medida Provisória

n.º 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que a Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§1.º do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

Os diplomas normativos de regências da matéria, quais sejam o art. 170 do Código Tributário Nacional e o art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deixam clara a necessidade da existência de direito creditório líquido e certo no momento da apresentação do Per/DComp, hipótese em que o débito confessado encontrar-se-ia extinto sob condição resolutória da ulterior homologação. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos.

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe à Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado detalhando os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias suscitada dada a concentração dos atos em momento oportuno. A apresentação da prova documental em momento processual posterior é possível desde que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. O julgador orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito admitidos ainda que apresentados em sede recursal com o escopo de confrontar a motivação constante nos atos administrativos em que foi afastada a possibilidade de homologação da compensação dos débitos, porque não foi comprovado o erro material (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

No que se refere a valoração, em regra, o termo inicial da incidência dos juros de mora incidente sobre o valor do crédito referente ao pagamento indevido ou a maior é o mês subsequente ao do recolhimento. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica sofrem a incidência de acréscimos legais até a data de entrega do Per/DComp, na forma da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que determina:

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 1.º 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. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

§1.º 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.

§2.º 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. (Vide Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

O enunciado vinculante instituído nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, com fundamento de validade no art. 5º e art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim dispõe:

Súmula CARF n.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Esta previsão legal consta no art. 28 da Instrução Normativa SRF n.º 210, de 30 de setembro de 2002, no art. 28 da Instrução Normativa SRF n.º 460, de 17 de outubro de 2004, no art. 28 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 28 de dezembro de 2005, no art. 53 da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, no art. 43 da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de dezembro de 2012 e no art. 70 da Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017, todas editadas com fundamento no poder disciplinar da RFB previsto no § 14 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Os débitos objeto de compensação pagos fora dos prazos previstos nas normas específicas sofrem acréscimos moratórios, nos termos da legislação de regência, e-fls. 76-80, que serão exigidos de ofício pela autoridade competente para execução da decisão definitiva (art. 42 do Decreto 70.235, de 05 de março de 1972 e art. 270 do Anexo I da Portaria MF n.º 430, de 09 de outubro de 2017).

Verifica-se que todos os documentos constantes nos autos foram analisados. As informações constantes na peça de defesa não podem ser corroboradas, pois os acréscimos legais estão previstos em legislação específica.

Declaração de Concordância

Consta no Acórdão da 5ª Turma DRJ/RJO/RJ n.º 12-106.621, de 28.03.2019, e-fls. 107-114, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015):

6. A interessada entende que a autoridade administrativa se equivocou ao calcular os valores devidos das estimativas do IRPJ das competências de março e abril de 2006 em questão incluindo a multa de mora. Argumenta que estava obrigada a apresentar a DCTF de forma semestral, até o quinto dia útil do mês de outubro, e apresentou a DCTF relativa ao 1º semestre do ano-calendário de 2006 em 03/10/06. Assim, como não haviam sido constituídos os créditos, tinha o direito de recolher os valores de IRPJ em atraso apenas com o acréscimo dos juros — como efetivamente o fez — sem a incidência de multa, uma vez que ao pagar o imposto devido com o acréscimo dos juros, antes da constituição definitiva do crédito, tem direito ao benefício da denúncia espontânea, conforme disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

7. Assim, é conveniente reproduzir o art. 138 do CTN, conforme a seguir:

“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 depende 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.”

8. Não há dúvida que a responsabilidade do sujeito passivo pela infração é excluída pela denúncia espontânea desta, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Ora, verificada em concreto a hipótese de incidência tributária (fato gerador – ato lícito tributário), nasce a obrigação tributária principal ligada ao fato gerador específico. O inadimplemento no prazo legal de vencimento da prestação pecuniária vinculada à obrigação tributária principal constitui um ato ilícito tributário (infração) ao qual é cominada penalidade pecuniária ou multa de ofício, de cunho punitivo. Com a denúncia espontânea da ilicitude tributária o sujeito passivo é aliviado da sanção pecuniária punitiva.

9. No CTN, o art. 138 integra a Seção IV (Responsabilidade por infrações)

e guarda uma relação lógica com os dois artigos precedentes (136 e 137), que tratam das responsabilidades objetiva e pessoal do agente. Logicamente, tais dispositivos dizem respeito somente à multa punitiva, que tem como causa eficiente a infração à legislação tributária.

10. A multa de mora representa uma sanção pela falta de pagamento de tributo no prazo devido e é, portanto, uma multa de natureza indenizatória, compensatória ou moratória, ao passo que a multa de ofício é multa de natureza punitiva, destinada a assegurar o cumprimento da legislação tributária pela forma intimidatória. A denúncia espontânea da infração pelo sujeito passivo exclui a sua responsabilidade por esta, com o que o Fisco fica impedido de impingir a multa de ofício por meio do lançamento de ofício, mas ela não tem o condão de extinguir a obrigação de pagar a multa moratória, a qual nasce no dia seguinte ao do vencimento da obrigação tributária principal.

11. Destarte, a afirmação de que a multa de mora no caso de pagamento após o prazo, e sob o manto da espontaneidade, é indevida, não encontra respaldo na doutrina, pois a multa de mora não tem natureza de penalidade por infração à legislação tributária, não se confundindo, pois, com a multa de ofício, esta sim revestida de caráter punitivo.

12. Nesse passo, deve-se registrar que o art. 161 do CTN estabelece que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, sejam elas de natureza moratória ou de natureza penal.

13. Cabe reafirmar que o art. 138 do CTN dispõe que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela infração, com o que o fisco fica impedido de fazer o lançamento da multa de ofício (multa de natureza punitiva), mantendo-se, no entanto, a obrigação de pagar a multa moratória (multa de natureza indenizatória ou moratória), a qual, repita-se, já existia desde o dia seguinte ao do vencimento do cumprimento da obrigação tributária principal.

14. Cumpre lembrar que o Código Tributário Nacional é norma geral dirigida ao legislador ordinário, que em seu art. 97 dispõe que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas” 15. Em nosso ordenamento jurídico vigente, de há muito o legislador ordinário criou a chamada multa de mora, para coibir o descumprimento dos prazos legais para pagamento de tributos. Se o mesmo ordenamento jurídico admitisse a exclusão dessa multa com o pagamento espontâneo fora de prazo, estaríamos diante de uma plena contradição. A interpretação de que o art. 138 do CTN impede a aplicação da multa de mora retiraria toda a imperatividade da norma que fixa prazos para pagamento de tributos/contribuições. Nesse diapasão, transcrevo o art. 74 da Lei nº 7.799/1989:

“Art. 74. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data de vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e juros de mora na forma da legislação pertinente, calculado sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.”(Grifou-se)

16. Outros diplomas legais posteriores trataram do tema: Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 3º; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 59; e Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61. A multa de mora, como visto, é o instrumento criado pela lei ordinária para inibir o descumprimento de prazo para pagamento de tributos/contribuições.

Assim, dispõe o vigente art. 61 da Lei 9.430, de 1996:

“Art. 61. Os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, 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.” (Grifou-se)

17. Logo, não se pode interpretar o art. 138 do CTN como hipótese de dispensa da multa moratória, já que tal sanção só é cabível, como regra, nos procedimentos multa cabível é a de lançamento de ofício (conforme expresso hoje no art. 44 da Lei 9.430, de 1996).

18. Em face do exposto, resta claro que o art. 138, que faz parte do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária) do CTN, referindo-se ao chamado arrependimento eficaz, só dispensa a penalidade pecuniária quando o pagamento do tributo/contribuição desfaz a irregularidade. Tratando-se de multa de mora, a irregularidade é o descumprimento do prazo, e esta não se desfaz com o pagamento extemporâneo. O que se resolve, nesse caso, é a falta de pagamento, sujeita à multa de lançamento de ofício, que ficou de pronto afastada com a regularização, por força, aí sim, do comando normativo do citado art. 138 do Código Tributário Nacional e das disposições da legislação ordinária em matéria de penalidades. [...]

20. No que se refere à jurisprudência dos tribunais, mencionada pela interessada em sua impugnação, não é possível a sua extensão à esfera administrativa, uma vez que o presente julgador está vinculado à lei e não aos tribunais.

21. Ressalto ainda que os prazos de vencimentos dos tributos e contribuições são determinados por legislação própria, não guardando qualquer relação com a data de entrega da DCTF, como alegado pela interessada.

22. Por tudo que foi aqui defendido, entendo como correto o procedimento de imputar proporcionalmente o pagamento ao valor total do débito apurado, aí incluídos o principal, multa de mora e juros. Com isso, fica patente que os pagamentos não foram suficientes para extinguir totalmente as estimativas do IRPJ de março e abril de 2006, e que apenas a parcela do principal extinta é que deve compor o saldo negativo.

23. Conclusão:

Por todo o exposto, voto no sentido de ser negado provimento à manifestação de inconformidade, de modo a não reconhecer qualquer valor adicional de crédito de saldo negativo do IRPJ correspondente ao exercício de 2007, ano calendário de 2006.

Assim sendo, o Acórdão da 5ª Turma DRJ/RJO/RJ n.º 12-106.621, de 28.03.2019, e-fls. 107-114, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva