



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 15943.000031/2009-34  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1001-000.845 – Turma Extraordinária / 1ª Turma**  
**Sessão de** 02 de outubro de 2018  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** SUPERMERCADO TOMÉ & TOMÉ LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

No denominado lançamento por homologação, em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, descabe falar em denúncia espontânea de infração na circunstância em que os valores foram declarados e recolhidos fora do vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Edgar Bragança Bazhuni - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa (presidente), Edgar Bragança Bazhuni, Eduardo Morgado Rodrigues e Jose Roberto Adelino da Silva.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente em face de decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) mediante o Acórdão nº 14-37.678, de 18/05/2012 (e-fls. 26/29).

A contribuinte apresentou Declaração de Compensação (PER/DCOMP) de nº 27831.95333.260205.1.3.04-2870, com o objetivo de compensar débitos de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo (Simples, código de arrecadação 6106), concernente ao período de apuração 06/2004.

Mediante despacho decisório, a DRF de Presidente Prudente/SP, reconheceu a procedência do crédito original informado no PER/DCOMP, no entanto, **homologou parcialmente** a compensação declarada, tendo em vista que o "*crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados no PER/DCOMP*".

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando que no mesmo ano-calendário de sua opção foi desenquadrada do Simples, tendo em vista que ultrapassou o limite de faturamento das EPP, e que "*efetuou as compensações com base na Instrução normativa SRF n.º. 355 de 29/08/2003, artigo 3º, parágrafo 3º, onde menciona claramente que **antes de qualquer procedimento de ofício, incidirão apenas juros de mora, e esses juros foram devidamente declarados nas devidas PER/Dcomp e esses juros foram devidamente declarados nas devidas PER/Dcomp***".

Assim, "*requer a recorrente seja acolhida a presente manifestação de inconformidade, homologando novamente as PER/Dcomp., com as devidas correções, e revogando as anteriores*".

A DRJ considerou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme voto condutor do acórdão transcrevo a seguir, *verbis*:

Há que se consignar que, nos termos do art. 156, II, do Código Tributário nacional (CTN), a compensação tributária é uma modalidade de extinção do crédito tributário, mediante a qual se promove o encontro de duas relações jurídicas: (i) a relação jurídica de indébito tributário, na qual o contribuinte tem o direito de exigir, e o Estado tem o dever de restituir determinada quantia ao contribuinte; e (ii) a relação jurídica tributária, na qual o Estado tem o direito de exigir, e o contribuinte o dever de recolher determinada quantia aos cofres públicos (crédito tributário).

O art. 170 do CTN, por seu turno, dispõe 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".

Portanto, o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo, cujo ônus probatório recai sobre a contribuinte interessada.

A respeito do tema, dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 333:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Nesse sentido, cabe perquirir, à luz do disposto na legislação de regência, se o pedido de restituição/compensação ora em exame encontra-se devidamente instruído, especialmente no que concerne à comprovação de **liquidez e certeza** dos créditos pleiteados.

Verifica-se, de plano, inexistir controvérsia acerca do direito creditório pleiteado, já que foi integralmente reconhecido no despacho decisório.

De outra parte, a autoridade fiscal procedeu os cálculos de compensação (encontro de contas) conforme demonstrativo “Detalhamento da compensação” (fl. 21), anexo ao despacho decisório, regularmente cientificado à interessada conforme documento às fls. 20. A contribuinte, por seu turno, não opôs contestação específica em relação a esse procedimento.

A impugnante faz menção ao art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 355, de 29 de agosto de 2003, que assim dispõe:

*Art. 3º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, os limites de que tratam os incisos I e II do art. 2º serão, respectivamente, de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) e de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), multiplicados pelo número de meses de funcionamento naquele período, desconsideradas as frações de meses.*

*[...]*

*§ 2º Se o valor acumulado da receita bruta no ano-calendário de início de atividade for superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), multiplicados pelo número de meses de funcionamento, a pessoa jurídica estará obrigada ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, desde o primeiro mês de início de atividade.*

*§ 3º Caso o pagamento a que se refere o § 2º ocorra antes do início de procedimento de ofício, incidirão apenas juros de mora, determinados segundo as normas previstas para o imposto de renda.*

Todavia, verifica-se que a regra prevista no § 3º acima transcrito não se aplica ao caso, por regular aspectos relacionados a **pagamento** de tributos e contribuições, na hipótese que menciona, enquanto o processo em exame tem por objeto tema de natureza distinta, qual seja, pedido de **compensação** de tributos/contribuições.

Vale frisar que a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Assim, uma vez não homologada a compensação, deve a autoridade fiscal encaminhar os respectivos débitos para cobrança, nos termos do art. 74, §§ 6º, 7º e 8º, da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcritos:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na*

*compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010).*

[...]

*§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.*

*§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).*

*§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).*

[...]

Portanto, não se há que cogitar reparos no despacho decisório recorrido ou na compensação efetuada pela autoridade fiscal.

Diante de todo o exposto, **VOTO** pela improcedência da manifestação de inconformidade.

O acórdão foi assim ementado:

*ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES*

*Ano-calendário: 2004*

*DIREITO CREDITÓRIO. CÁLCULOS DE COMPENSAÇÃO.*

*Ausente controvérsia acerca do direito creditório pleiteado, prevalecem os cálculos de compensação, elaborados pela autoridade fiscal em conformidade com a legislação de regência.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Ciente da decisão em 13/09/2012, conforme Aviso de Recebimento à e-fl. 34, a Recorrente apresentou recurso voluntário em 08/10/2012 (e-fls. 36/37), conforme carimbo apostado à fl. 36.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Edgar Bragança Bazhuni, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo-fiscal (PAF). Dele conheço.

No recurso a recorrente reitera os argumentos apresentados em sede de primeira instância, *verbis*:

*A empresa efetuou as compensações com base na Instrução normativa SRF n.º. 355 de 29/08/2003, artigo 3º, parágrafo 3º, onde menciona claramente que **antes de qualquer procedimento de ofício, incidirão apenas juros de mora, e esses juros foram devidamente declarados nas devidas PER/Dcomp e esses juros foram devidamente declarados nas devidas PER/Dcomp**".*

Em suma, a recorrente argumenta sobre a impossibilidade de exigência de multa de mora incidente sobre o débito pago espontaneamente, com base no artigo 3º, parágrafo 3º, da Instrução normativa SRF n.º. 355 de 29/08/2003, transcrito acima.

Primeiramente, o art. 161, do CTN dispõe que o crédito não integralmente pago no vencimento deverá ser acrescido dos juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei tributária. Insere-se no rol das penalidades a multa de mora; o próprio CTN, no art. 134, parágrafo único, adota esse entendimento, ao dispor, nos casos em que especifica, em matéria de penalidades, a aplicação tão-somente das de caráter moratório.

Assim, constituindo o CTN um conjunto de normas gerais, visando, de modo precípuo, o legislador ordinário e não ao sujeito passivo, admitir a literal aplicação do art. 138 ao caso ora em exame equivaleria a admitir uma moratória geral e indiscriminada; além do que, adotar uma interpretação extensiva de seus efeitos, no sentido de excluir a penalidade moratória, seria contrariar toda a legislação tributária que cuida de sua aplicação.

Outrossim, o referido dispositivo do CTN dispõe que, *verbis*:

*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.*

Uma leitura mais atenta do art. 138 evidencia que o seu conteúdo encontra-se adstrito à exclusão da penalidade de cunho punitivo.

Já a multa de mora não se destina a imputar falta ao sujeito passivo, mas diversamente, a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no

recebimento de receita previamente determinada, portanto é de natureza exclusivamente indenizatória.

Ademais, por se tratar de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o fato de a contribuinte antecipá-lo e mesmo declará-lo não a exonera do recolhimento dos acréscimos moratórios previstos na legislação de regência, quando esse pagamento ocorrer intempestivamente, como no presente caso em que o crédito mencionado no Per/Dcomp refere-se à multa incidente sobre tributo recolhido a destempo.

Tal entendimento, aliás, já foi pacificado inclusive no âmbito do Superior Tribunal de Justiça — STJ; é o que se extrai da Súmula nº 360, a seguir transcrita:

*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

A relevância da multa moratória foi inclusive reafirmada pelo legislador, quando estipulou sua incidência no caso de recolhimento em atraso de tributos e contribuições, nos seguintes termos do art. 61 da Lei nº 9.430/1996:

*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. (Grifou-se)*

*§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. (grifos não são do original)*

Com efeito, estando a multa de mora expressamente prevista na legislação e submetendo-se a administração tributária ao princípio constitucional da legalidade, princípio basilar e norteador de toda a administração pública, não tem a autoridade tributária competência para afastar os efeitos de lei inquestionavelmente em vigor.

Desse modo, com esteio nas normas legais pertinentes pode-se inferir que não caracteriza espontaneidade qualquer iniciativa do sujeito passivo, contribuinte ou responsável, diferente do seu comparecimento ao órgão arrecadador para recolher o tributo, mediante o documento próprio, na forma das instruções da Receita Federal, com os acréscimos moratórios de que tratam a legislação de regência.

Nesse contexto, não existe qualquer possibilidade legal de realizar a exclusão da aplicação da multa de mora de tributo recolhido em atraso.

Processo nº 15943.000031/2009-34  
Acórdão n.º **1001-000.845**

**S1-C0T1**  
Fl. 50

---

Neste sentido, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Edgar Bragança Bazhuni