



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.900321/2011-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-003.938 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrente SANTANDER BRASIL ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 16-87.030, proferido pela 5ª Turma da DRJ/SPO, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, reconhecendo em parte o direito creditório pleiteado.

Por bem relatar os fatos até esse momento processual, reproduz-se o relatório efetuado pela DRJ no acórdão de piso, complementando-o adiante:

“Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada em face do despacho decisório que reconheceu parcialmente crédito de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2005 informado na DIPJ 2006 e, conseqüentemente, homologou parcialmente as declarações de compensação de débitos vinculadas.

A contribuinte informou no PER/DCOMP nº 30265.38787,080807.1.7.03-0904 Saldo Negativo de CSLL do ano-calendário de 2005 no valor de R\$ 931.574,76 e a DEINF SÃO PAULO reconheceu crédito de R\$ 272.145,08, conforme despacho decisório de fl. 48:

DIPJ		NOME EMPRESARIAL	
00.589.171/0001-08		SANTANDER BRASIL ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A.	
2- IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP			
PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO		PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO
30265.38787,080807.1.7.03-0904		Exercício 2006 - 01/01/2005 a 31/12/2005	Saldo Negativo de CSLL
			Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
			16327-900.321/2011-24
3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL			

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 da contribuição social devida e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC. CRÉDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM. COMP. SNPA	ESTIM. PARCELADAS	DEM. ESTIM. COMP.	SDMA PARC. CRED.
PER/DCOMP	0,00	0,00	1.107.868,68	12.590,70	0,00	0,00	1.120.459,38
CONFIRMADAS	0,00	0,00	448.479,01	12.590,70	0,00	0,00	461.069,71

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 931.534,76 Valor na DIPJ: R\$ 931.534,76

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 1.120.459,38

CSLL devida: R\$ 188.924,63

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (CSLL devida) 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\$ 272.145,08

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: 24192.62478.310808.1.3.03-4170

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

33408.47392.150906.1.3.03-6545 28861.61774.290906.1.3.03-9310 07975.43516.131008.1.3.03-7511 32762.01661.311008.1.3.03-3601

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/03/2011.

PRINCIPAL	MULTA	JURCS
730.695,33	146.139,04	349.479,09

Para informações sobre a análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onze Encontro", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

Enquadramento Legal: Art. 188 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 6º e art. 28 da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da IN SRF 900, de 2008. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

Cientificada do despacho decisório em 10/03/2011, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 2/4) e anexos, em 11/04/2011, com as alegações abaixo sintetizadas:

- a requerente efetuou pagamentos e compensações de estimativas de CSLL que montaram o valor de R\$ 1.120.459,37, conforme cópias de todos os darfs pagos (doc.nº.5), e PER/DCOMP de compensação de estimativa de janeiro/2005 (doc.nº.6), contudo, após ajustes na base de cálculo da contribuição, apurou que o valor devido era de R\$ 188.924,63;
- o valor do saldo negativo é exatamente o que foi declarado na linha 54 da ficha 17 da DIPJ 2006, R\$ 931.534,74;
- não deve prosperar a imputação proporcional que reduziu o valor do principal de quatro dos pagamentos efetuados (doc 7), nos termos do artigo 138 do CTN;
- por fim, pede seja a manifestação de inconformidade conhecida e julgada para homologar todas as DCOMP que fazem parte do processo.

Por sua vez, a DRJ, após analisar a manifestação de inconformidade, decidiu por sua improcedência, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Ano-calendário: 2005

DCOMP. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. ESTIMATIVAS PAGAS A MAIOR.

Nos termos do artigo 10 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, os pagamentos de estimativa efetuados a maior devem ser utilizados para compor o Saldo Negativo apurado no encerramento do período.

MULTA DE MORA SOBRE PAGAMENTOS EM ATRASO DE ESTIMATIVAS APURADAS E CONFESSADAS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O pagamento em atraso relativo a débitos confessados não configura denúncia espontânea, não se excluindo, portanto, a exigibilidade da multa moratória.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada com parte da decisão da DRJ, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, com os seguintes argumentos:

“(…)

III. DA DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA CONTROVERTIDA.

Inicialmente, insta ressaltar que a controversa acerca do restante do crédito pleiteado, gira em torno do fato de ter o Recorrente preenchido ou não os requisitos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, para pagamento de débito de CSL em atraso, sem a incidência da multa, referentes as estimativas dos períodos de janeiro a abril de 2005.

Pois ao desconsiderar a ocorrência do instituto da Denúncia Espontânea, o V. Acórdão recorrido, houve por bem corroborar a decisão da DRJ, utilizando os valores pagos para quitação proporcional do débito, apurando eventual diferença, face ao não recolhimento da multa. Vejamos:

Com relação aos pagamentos de estimativas confessadas que foram realizados em atraso (janeiro, fevereiro, março e abril de 2005) e sem o cômputo da multa de mora, afigura-se correta a imputação proporcional calculada pela autoridade recorrida, que resultou em quitação de principal inferior ao principal informado no Darf, conforme demonstrado abaixo:

data arrecadação	valor do principal	valor da multa	valor dos juros	valor confirmado	valor não confirmado
30/06/2006	101.817,82	0,00	22.725,74	87.509,52	14.308,30
30/06/2006	126.378,98	0,00	26.274,19	108.426,15	17.952,83
30/06/2006	115.978,07	0,00	22.476,55	99.336,07	16.642,00
30/06/2006	112.763,56	0,00	20.162,12	96.406,78	16.356,78
somas	456.938,43			391.678,52	65.259,91

No caso presente, os pagamentos que sofreram imputação proporcional foram vinculados a débitos apurados na DIPJ e confessados em DCTF. Tratando-se de créditos tributários devidamente constituídos, não se configura a denúncia espontânea que supostamente afastaria a exigibilidade da multa de mora.

Assim, estando devidamente delimitada a matéria em apresso, passaremos a demonstrar que os pagamentos das estimativas de janeiro a abril de 2005 foram efetuados observando os requisitos do Art. 138 do Código Tributário Nacional, motivo pelo qual o crédito pleiteado deve ser reconhecido na sua integralidade e, por conseguinte, homologação total da PER/DCOM.

IV. DO MÉRITO

Primeiramente, vale esclarecer que o v. acórdão recorrido não reconhece a existência do crédito pleiteado, por negar aplicação ao instituto da Denúncia Espontânea, pois teria o Recorrente confessado os débitos em DIPJ e DCTF. Veja-se.

“(…) No caso presente, os pagamentos que sofreram imputação proporcional foram vinculado a **débitos apurados na DIPJ e confessados em DCTF**. *Trata-se de créditos tributários devidamente constituídos, não se configura a denúncia espontânea que supostamente afastaria a exigência da multa de mora (…)*”

Contudo, conforme se verifica da DCTF originais (**Doc. 02**), referentes aos meses de janeiro a abril de 2005, os valores declarados e efetivamente recolhidos à título de CSL são os constantes da planilha abaixo:

Periodos	jan/05	fev/05	mar/05	abr/05
CSLL	R\$ 12.590,70	R\$ 6.357,27	R\$ 5.171,47	R\$ 34.846,99

Portanto, é equivocada a premissa adotada pelo v. acórdão de que o Recorrente teria confessado e constituído os débitos das estimativas de janeiro a abril de 2005, declarando-as em DCTF.

Vale ressaltar, que somente após ajuste na base de cálculo da CSLL, que se apurou valores a recolher referentes as estimativas de janeiro a abril de 2005, quando então, o Recorrente efetuou o **pagamento do tributo (30/06/2006)** e só então retificou as DCTF's nas datas de **12/09/2006** (referente a janeiro de 2005), **04/09/2006** (referente a fevereiro a abril de 2005) (Doc.03), para constar os novos valores recolhidos com os benefícios da Denúncia Espontânea, ou seja, sem a inclusão da multa.

Periodos	jan/05	fev/05	mar/05	abr/05
CSLL	R\$ 114.408,52	R\$ 132.736,25	R\$ 121.149,54	R\$ 147.610,55

Assim, não há que falar em confissão e constituição do crédito tributário, para afastar o pagamento do tributo com o benefício da denúncia espontânea, como pretendeu a Recorrida, eis que não havia procedimento fiscal em andamento do período; houve o pagamento do tributo em atraso com a inclusão dos juros; e, posteriormente a retificação das DCTF, declarando e constituindo do crédito tributário já pago.

Posteriormente a todo o procedimento acima citado, foi enviado comunicado a Receita Federal em 04/07/2006, informando do pagamento efetuado, nos termos no artigo 138, do Código Tributário Nacional (Doc. 04).

Diante dos argumentos, bem como de toda a documentação comprobatória acostadas aos autos, é evidente que a constituição do débito declarado na DCTF Retificadora só ocorreu após o pagamento do débito, razão pela qual o fundamento do v. acórdão recorrido, qual seja “(…) *Trata-se de créditos tributários devidamente constituídos, não se configura a denúncia espontânea que supostamente afastaria a exigência da multa de mora (…)*” não poderá prosperar, face ao atendimento dos requisitos previstos no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Ademais, quanto a DIPJ, ainda que a mesmo pudesse constituir o débito, hipótese está já rechaçada pela Sumula n.º 92 do CARF, sua entrega ocorreu exatamente na mesma data dos pagamentos efetuados (fls. 25 a 30 dos autos), portanto também não seria motivo para afastar os pagamentos em atraso com os benefícios da Denúncia Espontânea, ou seja, sem a inclusão da multa. (…)

Vale trazer alguns dos precedentes que deram origem a referida sumula. (...)

Todos os requisitos para pagamento dos débitos com os benefícios da Denúncia Espontânea foram atendidos, motivo pelo qual se faz necessário o reconhecimento do crédito pleiteado, com a consequente homologação da PER/DCOMP's ora analisadas.

V. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Conforme demonstrado acima, o motivo do não deferimento do crédito pleiteado neste processo foi que a Autoridade Fiscal mediante adoção de premissa equivocada, e desprovida de qualquer embasamento legal, deixou de analisar a documentação que comprova o incontroverso direito creditório do Recorrente no caso concreto. **A controvérsia, portanto, decorre de mero equívoco na identificação da verdade material dos fatos.**

Tratando-se de mero erro na identificação dos fatos e restando devidamente comprovada a existência do direito creditório, este deve ser integralmente deferido.

Realmente, prevalecendo a cobrança administrativa, o que se admite apenas para argumentar, a discussão seria levada para o Poder Judiciário, onde, caso a Fazenda Nacional restasse vencida, **estaria sujeita a elevada condenação em honorários de sucumbência.** Para se evitar, justamente, a propositura de ações judiciais desnecessárias, deve-se observar no processo administrativo **o princípio da verdade material.**

Em apertada síntese se pode definir o princípio da verdade material² como sendo o dever da Administração de **buscar aquilo que é realmente a verdade.** A efetiva busca desta verdade, se inicia **por meio da análise de todas provas e documentos apresentados pelas partes no processo administrativo, mas isto também não se restringe.**

Como bem observa **James Marins**, a *“exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalização através de lançamento tributário”*. Tal princípio decorre do princípio da legalidade, cláusula pétrea e verdadeira viga mestra de todo ordenamento jurídico brasileiro, e, nos dizeres de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López⁴ *“tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente do alegado e provado”* (g.n.).

Assim, segundo Alberto Xavier, *“a Administração fiscal não só está limitada aos meios de prova facultados pelo contribuinte, como não pode prescindir das diligências probatórias previstas na lei como necessárias ao pleno conhecimento do objeto do processo, salvo quando a lei excepcionalmente o autorize”* (g.n.).

Nesse sentido, é o posicionamento da 3ª Turma da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”): (...)

Como se vê, **a jurisprudência pacífica formada perante o E. CARF é no sentido de que se deve buscar a verdade material**, de tal forma que a adoção de meras premissas equivocadas, não impeçam o reconhecimento do direito creditório pleiteado pelo contribuinte, tal como ocorre no presente caso.

Necessário destacar outrossim a decisão proferida pela 2ª Turma Extraordinária da 1ª Seção de Julgamento do C. CARF, que acatou a preliminar de nulidade arguida em sede recursal, determinando o retorno dos autos à DRJ, diante da necessidade de análise das informações constantes da declaração retificada pelo contribuinte após o proferimento do Despacho Decisório, em homenagem ao princípio da verdade material. Confira-se: (...)

Deveras, o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal no presente caso revelou-se absolutamente contrário ao princípio da verdade material, porquanto não houve o **devido aprofundamento das investigações** por parte da Fiscalização, a qual negou o direito ao crédito com base exclusivamente em premissa por ela adotada – que como visto, se mostrou equivocada – não tendo a D. Autoridade Fiscal cuidado de apreciar a incontroversa existência e origem do crédito pleiteado *in casu*.

Nesse sentido já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais: (...)

Desta forma, diante do incontroverso direito creditório do Recorrente no presente caso, embasado na documentação ora se apresenta, deverá o v. acórdão ora recorrido ser reformado, com o conseqüente deferimento integral das compensações pleiteadas, em respeito ao aludido princípio.

III – DO PEDIDO

Ante o exposto, é a presenta para requerer seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, a fim de reformar parcialmente o acórdão, reconhecendo a totalidade do crédito pleiteado, no valor de R\$ 931.534,75.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento inclusive para os efeitos do inciso III, do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Delimitação da lide

O exame do mérito dos pedidos postulados delimitados em sede recursal ficam restritos a argumentos em face do crédito relativo ao saldo negativo de CSLL, do ano-calendário de 2005, no valor de R\$ 112.982,16 (R\$ 931.574,75 (Valor Pleiteado) – R\$ 818.592,59 (Valor reconhecido pela DRF + DRJ) que, conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constringida (art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplicam subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 02 de março de 1972).

Do direito creditório

Conforme já relatado, a discussão pendente restringe-se ao restante do crédito pleiteado, referente fato de ter o Recorrente preenchido ou não os requisitos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, para pagamento de débito de CSLL em atraso, sem a incidência da multa, referentes as estimativas dos períodos de janeiro a abril de 2005.

Trata-se de processo de compensação em que a questão que restou para ser discutida é a da denúncia espontânea desconsiderada pela decisão recorrida. A Recorrente discordando do acórdão de piso, contudo, entendo não assistir razão à Recorrente. Explique-se.

No que pertine à denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, tem-se que aquela exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de vontade não tem forma prevista em lei e alcança tão somente a obrigação principal em que o tributo sujeito ao lançamento por homologação que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal¹.

Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo n.º 1149022/SP², cujo trânsito em julgado ocorreu em 01.09.2010 e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF3:

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

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

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a 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).

¹ Fundamentação legal: art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 138 do Código Tributário Nacional.

² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo n.º 1149022/SP. Ministro Relator: Luiz Fux, Primeira Seção, Brasília, DF, 9 de junho de 2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1149022&repetitivos=REPETITIVOS&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR>. Acesso em: 31 ago.2018.

³ Fundamentação legal: art. 138 do Código Tributário Nacional, art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

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.

Sobre a matéria, a Nota Técnica Cosit n.º 19, de 12 de junho de 2012, prevê:

A Coordenação Geral de Arrecadação e Cobrança (Codac) e a Coordenação Especial de Ressarcimento, Compensação e Restituição (Corec) enviaram a Nota Conjunta Codac/Corec n.º 1, de 14 de março de 2012, à Coordenação Geral de Tributação (Cosit) para solicitar a revisão da Nota Técnica Cosit n.º 1, de 18 de janeiro de 2012.

2. A Nota Técnica Cosit n.º 1, de 2012, 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) n.ºs 4 e 8, de 20 de dezembro de 2011:

ATO DECLARATÓRIO N.º - 4, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/N.º 2113/2011, desta Procuradoria - Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional".

JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki.

ATO DECLARATÓRIO Nº - 8, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2124/2011, desta Procuradoria - Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistente outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea 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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente".

JURISPRUDÊNCIA: RESP 1.149.022/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 9/6/2010, DJE 24/6/2010.

2.1. Os atos declaratórios s e embasaram nos Pareceres PGFN/CRJ nºs 2113/2011 e 2124/2011. Sua base legal foi o art. 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.

2.2. Tendo em vista os mais diversos questionamentos acerca dos atos, a Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012, objetivou responder os já formulados, principalmente na definição (não feita pela PGFN em seus atos e pareceres) das situações que podem ser definidas como denúncia espontânea e que a multa de mora não mais deve ser cobrada (Ato PGFN nº 4); e em quais situações a retificação da declaração por parte do sujeito passivo pode ser considerada denúncia espontânea (Ato PGFN nº 8).

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. A Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012, foi feita em decorrência das diversas dúvidas que os atos da PGFN geraram, pois desde a publicação dos atos declaratórios, assinados pelo Ministro, a RFB já estava vinculada a eles. Alguns dos entendimentos da Nota devem ser revistos, bem como a interpretação dos atos da PGFN, a fim de se limitar aos precedentes que os embasaram.

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.

4.2. O ato da PGFN não trata das seguintes situações constantes da Nota Técnica nº 1, de 2012: contribuinte não apresenta declaração, mas paga o débito; contribuinte declara o débito a menor, não paga e posteriormente retifica a declaração pagando concomitantemente todo o débito e; o contribuinte não declara o débito em DCTF, porém efetua a compensação dele em Dcomp. Desse modo, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, deve ser considerada ocorrida a denúncia espontânea apenas na sua acepção primária de pagamento do débito concomitantemente a apresentação da declaração e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, como descrito no item 4.1.

6. 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.

Nestes termos, uma vez caracterizado o instituto da denúncia espontânea, devem ser excluídas as multas pecuniárias, entre as quais se encontra a multa de mora, desde que seja efetuado o pagamento integral do tributo.

Ocorre que no presente caso não houve o pagamento propriamente dito, mas a compensação de débito já vencido. Segundo a Recorrente, o que deve ser considerado é justamente a peculiaridade de se considerar a compensação como equivalente ao pagamento, o que não é, por serem de modalidades distintas de extinção de débito tributário previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional.

Por conseguinte, “para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, compreende-se que a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo”.

Este entendimento está esposado no Acórdão 9101-004.670, de 16.01.2020⁴:

Mérito

A divergência, pois, cinge-se à possibilidade ou não de se considerar a compensação de débitos como apta a configurar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Sobre o tema da denúncia espontânea, de plano, cumpre analisar o que foi julgado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ sob o rito dos recursos representativos de controvérsia repetitiva, previsto no art. 543-C da Lei n.º 5.869/73, Código de Processo Civil então vigente.

Isso ocorreu por ocasião do julgamento do REsp n.º 1.149.022/SP, relatado pelo eminente Ministro Luiz Fux em sessão ocorrida em 09/06/2010. [...]

Nos termos dessa decisão judicial repetitiva, uma vez caracterizado o instituto da denúncia espontânea, devem ser excluídas as multas pecuniárias, entre as quais se encontra a multa de mora.

Tal entendimento, contudo, não deve prevalecer no caso sob julgamento, uma vez que o caso dos autos traz justamente a peculiaridade de se considerar que a compensação possa ser equivalente ao pagamento, o que não foi enfrentado naquele repetitivo.

Veja-se que, para fins de caracterização da denúncia espontânea, todo o racional da decisão acima reproduzida pauta-se na quitação, ou seja, no pagamento integral do tributo, como se destacou alhures.

Assim, não se aplica ao presente julgamento a regra do art. 62 do Anexo II do RICARF, uma vez que, quanto ao fundamento do crédito tributário em discussão inexistente “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 n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 -Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)” (§1º, II, b do art. 62 do Anexo II do RICARF/2015).

Tendo em vista que não se aplica ao caso o entendimento firmado em sede de recurso repetitivo pelo STJ e, em razão do efeito devolutivo do recurso especial, a partir de sua admissibilidade, o colegiado é livre para fundamentar a decisão.

⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conselheira Relatora: Viviane Vidal Wagner, Primeira Turma CSRF, Brasília, DF, 16 de janeiro de 2020. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 04 abr. 2020.

Por compreender que compensação e pagamento constituem duas modalidades distintas de extinção do crédito tributário, entende-se que não cabe estender o benefício da denúncia espontânea à compensação, pois o art. 138 do CTN se refere tão-somente a pagamento.

Esse também é o entendimento da 1ª Seção do STJ, o qual tem sido adotado por parte dos membros deste colegiado, como bem se viu em recentes decisões desta 1ª Turma da CSRF.

De início, cumpre citar o Acórdão nº 9101-004.078, julgado na sessão de 13 de março de 2019, que trouxe a seguinte ementa:

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

Naquela ocasião, o i. relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei, após observar que a questão da equiparação da compensação a pagamento, para fins de denúncia espontânea – art. 138, do CTN, não era pacífico no E. Superior Tribunal de Justiça, inexistindo, até o momento, posicionamento em sede de recurso repetitivo (art. 1036, do CPC) no âmbito daquele tribunal superior, consignou que:

Havendo, portanto, precedentes em ambos os sentidos, estaria este Colegiado livre para decidir em um ou outro sentido conforme a livre convicção de cada julgador.

Contudo, a partir da decisão acima transcrita – Resp 1.657.437/RS, o tema subiu, através de Embargos de Divergência, para julgamento por parte da 1ª Seção do STJ, a qual tem a incumbência de uniformizar os julgamentos exarados pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, competentes para julgamento naquele Tribunal em matéria tributária.

Veja-se decisão da C. 1ª Seção do E. STJ, exarada em setembro/2018:

AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. nº 1.657.437/RS (2017/00461010)

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ
Data do Julgamento: 12/09/2018 Data da Publicação: DJe 17/10/2018 EMENTA
TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA
ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.

2. Agravo interno desprovido. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. A decisão acima transitou em julgado em 14.12.2018. Desta forma, seguindo a decisão da 1ª Seção do E. STJ, que difere a situação de pagamento e compensação para fins de reconhecimento da denúncia

espontânea, mantenho a incidência legal da multa de mora no caso concreto, não reconhecendo a ocorrência da denúncia espontânea.

No mesmo sentido foi julgado o Acórdão n.º 9101-004.384, de 10 de setembro de 2019, de minha relatoria, que adotou o mesmo entendimento, conforme abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005 DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

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

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

A maioria do colegiado, contudo, neste caso, acompanhou a relatora pelas conclusões, pois compreendeu que a extinção do débito confessado na declaração de compensação fora a destempo. Ou seja, independentemente da quitação ter-se dado por meio de pagamento ou compensação, ela teria ocorrido fora do prazo, devendo, de toda a sorte, incidir eventuais encargos sobre o valor devido. Nessa hipótese, considerou a maioria que não se aplica a denúncia espontânea para fins de afastamento de encargos de natureza moratória. (Grifou-se)

Portanto, conclui-se que o art. 138 do CTN é taxativo ao estabelecer a necessidade do pagamento para caracterização da denúncia espontânea e, apesar da compensação também ser uma das formas de extinção do crédito tributário, ela não foi contemplada pelo instituto da denúncia espontânea.

Afinal, pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, não apenas pela doutrina mas pelo próprio texto legal. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação.

Em suma, conforme já exposto, a compensação tributária não se equipara a pagamento de tributo para fins de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea regido pelo art. 138 do CTN, ainda tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento fiscal, consoante entendimento deste Tribunal:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2016
COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO
CARACTERIZAÇÃO. A confissão de débitos depois de vencidos em Declaração de
Compensação, ainda que antes do início de qualquer procedimento fiscal, não
caracteriza denúncia espontânea e, portanto, não exclui a aplicação da multa punitiva. O
instituto da denúncia espontânea só se aperfeiçoa mediante o efetivo pagamento do
débito confessado. (Acórdão n.º 1302-003.851, Segunda Turma Ordinária da Terceira
Câmara da Primeira Seção, Nome do Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Data da
Sessão: 15/08/2019.

Verifica-se, destarte, que tese exposta pela Recorrente apesar de bem
fundamentada, não merecer ser acolhida.

Ante o exposto, voto pela improcedência do recurso analisado.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça