



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16327.904654/2011-22
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3802-003.424 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 20 de agosto de 2014
Matéria DCOMP-DENUNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente BANCO ITAU S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2005, 28/02/2005, 31/10/2005, 30/11/2005

PIS. DCTF. RETIFICAÇÃO. DÉBITO EM ATRASO INDICADO EM DCOMP ACRESCIDO APENAS DOS JUROS DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INEXIGIBILIDADE. ENTENDIMENTO DO STJ EM RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO

No julgamento do REsp n° 1.149.022/SP, sob o regime do art. 543-C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o pagamento de débito tributário declarado em DCTF retificadora, em data anterior e/ ou na mesma data de transmissão da respectiva declaração, configura denúncia espontânea nos termos da legislação tributária e, conseqüentemente, afasta a incidência da multa moratória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Mércia Helena Trajano Damorim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Bruno Mauricio Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Efetuiu sustentação oral pela recorrente a Dra. Haisla Rosa da Cunha Araujo, OAB/SP nº 267.452.

Relatório

Trata-se de Pedido de Compensação Eletrônico PER/DCOMP nº 22271.00823.230806.1.3.04-1985, apresentado em 23/08/2006, através do qual a contribuinte pretendeu compensar débitos próprios de PIS, dos meses de janeiro, fevereiro, outubro de novembro de 2005, com crédito decorrente de pagamento a maior no valor originário de 462.942,95. Homologada parcialmente pela DEINF - SÃO PAULO, conforme despacho decisório (fl. 14), emitido em 05/07/2011, no qual a ora recorrente indicou crédito que foi totalmente confirmado quanto à sua procedência, mas considerado insuficiente para fazer face aos débitos declarados em virtude de no cálculo dos acréscimos legais a contribuinte não ter incluído a multa de mora, por entender que ao caso aplicar-se-ia o **instituto da denúncia espontânea** de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional CTN.

Por bem sintetizar os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida (fls. 62/67), a seguir transcrito na sua integralidade:

(...) Conforme se extrai do despacho decisório, a DRF reconheceu o direito ao crédito de PIS relativo ao mês de maio de 2005, no montante de R\$ 462.942,95, no entanto, considerou que o crédito reconhecido seria insuficiente para quitação dos débitos informados no PER/DCOMP o que acarretou a homologação parcial da compensação pleiteada.

Irresignada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade onde contesta a inclusão no débito da multa de mora incidente sobre o valor principal devido.

Nesse sentido, argumenta que, nos termos do artigo 138 do CTN, à exceção dos juros de mora, nenhum outro ônus pode recair sobre o contribuinte que denunciou espontaneamente seu débito. Nesse sentido informa que: efetuou a transmissão do PER/DCOMP em 23/08/2006, onde declarou corretamente os débitos apurados de PIS (cod. 4574) dos meses de janeiro, fevereiro, outubro e novembro de 2005, incluindo nos valores apurados os juros de mora em razão do pagamento em atraso; os débitos elencados haviam sido confessados em PER/DCOMP antes de terem sido informados em DCTF, que só foram transmitidas, respectivamente em 23/07/2009 (a de Janeiro/2005) e 28/12/2010 (as de fevereiro, outubro e novembro/2005).

Pelo exposto, requer a reforma da decisão proferida, com a consequente homologação da compensação pretendida.

É o relatório.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos primeira instância de julgamento administrativo fiscal, cujo acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Data do fato gerador: 31/01/2005, 28/02/2005, 31/10/2005,
30/11/2005

DÉBITOS EM ATRASO. MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA.

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.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
INOCORRÊNCIA.

Não se considera ocorrida a denúncia espontânea, quando o contribuinte compensa o débito mediante apresentação de Dcomp.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da referida decisão em 07/11/2013 (fl. 75), a interessada, em 22/11/2013 (fl. 37), apresentou o recurso voluntário a este Conselho (fls. 77/80), discordando da motivação da decisão de primeira instância, no qual argumenta, em síntese, que:

a) a autoridade fiscal reconheceu a integralidade do direito do Recorrente ao crédito de PIS, período de apuração maio de 2005, no valor de 462.942,95. No entanto o considerou insuficiente para a quitação dos débitos informados no PER/DECOMP;

b) o fato acima ocorreu em virtude de ao efetuar a compensação do crédito, a RFB incluiu, no cálculo dos débitos, valores relativos à multa, sem considerar que sua quitação foi realizada por meio do instituto da **denúncia espontânea**;

c) no presente caso, os débitos de PIS dos períodos de janeiro, fevereiro, outubro e novembro de 2005, foram liquidados por meio da compensação, antes de terem sido informados nas DCTF's originais, visto que as retificadoras só foram transmitidas em 20/03/2007, conforme documentos acostados aos autos;

d) comprovada a liquidação dos débitos via Per/Dcomp, antes de qualquer procedimento fiscalizatório e, ainda, antes da transmissão das correspondentes DCTF's, resta configurada a ocorrência da denúncia espontânea, o que afasta a aplicação de quaisquer penalidades aos débitos, conforme prevê o artigo 138 do CTN;

e) vale destacar que muito embora o artigo 138 do CTN refira-se a pagamento e a compensação seja apenas uma forma de extinção do crédito tributário, o fato é que há que se considerar os efeitos idênticos em ambos os casos, **quando homologados**, visto que tanto o pagamento quanto a compensação extinguem o crédito tributário na data em que realizados;

f) sendo certo que foi reconhecido o crédito tributário informado no Per/Dcomp, a compensação equipara-se ao pagamento por não restar dúvida quanto a extinção do crédito tributário. Cita jurisprudência do CARF nesse sentido.

Por fim, argumenta que não existem motivos para a não homologação da presente compensação, visto que possui crédito suficiente, haja vista a ocorrência da denúncia espontânea, o que afasta a incidência da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação. Assim, dele conheço.

A lide posta à nossa apreciação requer um posicionamento deste Colegiado sobre a possibilidade de se considerar a extinção de crédito tributário, através da apresentação de DCOMP, equivalente à extinção efetuada através do pagamento, para efeito da aplicação do instituto da **denúncia espontânea**, consoante dispositivo do art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN.

O fato acima ocorreu em virtude de ao efetuar a compensação do crédito, a RFB incluiu, no cálculo dos débitos, valores relativos à multa, sem considerar que sua quitação foi realizada por meio do instituto da denúncia espontânea, entendimento esse mantido pelo órgão de julgamento *a quo*.

No caso em exame, alega a Recorrente que o débito em questão (**PIS** referente aos períodos de janeiro, fevereiro, outubro e novembro de 2005), se refere ao pagamento de valor que seria inferior ao efetivamente devido no período de apuração de **maio de 2005**, o qual fora declarado em DCTF originalmente apresentada (fls. 106/121) respectivamente em 23/07/2009 (a de Janeiro/2005) e 28/12/2010 (as de fevereiro, outubro e novembro/2005), sendo que logo após ter sido constatado esse pagamento a menor providenciara sua quitação via PER/DCOMP, transmitida em 23/08/2006, com o acréscimo dos juros de mora.

Assevera ainda a Recorrente que a DCTF retificadora, adequando o valor do débito ao efetivamente devido e até então desconhecido do fisco, foi transmitida à RFB no ano seguinte, em 20/03/2007 (fls. 122/141), e que, dessa forma, estaria caracterizada a denúncia espontânea, sendo, portanto, indevida a multa de mora.

Observe-se que tais procedimentos adotados pelo Recorrente, pode ser verificado, conforme trecho destacado da decisão recorrida:

(...) No caso em tela, o PER/DCOMP n° 22271.00823.230806.1.3.041985 foi apresentado em 23/08/2006 com o objetivo de quitar débitos vencidos em fevereiro, março, novembro e dezembro de 2005. Em análise aos sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB) verifica-se que a contribuinte transmitiu o PER/DCOMP informando os débitos apurados – em valores maiores que os originariamente informados em DCTF e acrescidos dos juros de mora antes de apresentar as DCTF retificadoras informando os novos valores dos débitos para os referidos meses.

Com isso, alega a Recorrente, que tais dados revelam que ficou comprovada a liquidação dos débitos via Per/Dcomp, antes de qualquer procedimento fiscalizatório por parte da Administração Tributária e, ainda, antes da transmissão das correspondentes DCTF's, sendo certo que o procedimento fiscal, que exigiu do contribuinte a multa de mora, somente teve seu início caracterizado com a ciência do lançamento, que se deu em 16/07/2011 (fl. 59).

Note-se, pois, que no caso sob análise a insuficiência do crédito deveu-se à **imposição da multa de mora** por parte da repartição da RFB encarregada da análise da Dcomp, procedimento com o qual a ora recorrente não concorda, sendo esse o foco do litígio que se põe à nossa apreciação. Em suma, devemos decidir se ao caso é ou não aplicável o instituto da denúncia espontânea, insculpido no art. 138 do CTN.

Portanto, verifica-se que a matéria discutida pela Recorrente é uma só, qual seja, se o seu procedimento, compensação de débito já vencido sem que aos seus respectivos valores tenha sido incluída a multa de mora pelo atraso, apenas incluídos os juros de mora, corresponderia à figura da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional.

Mesmo a despeito do Ato Declaratório PGFN nº 08/2011 e, ainda, tendo em vista o entendimento exposto na Nota Técnica Cosit nº 19/2012, no entanto, por enquadrar-se perfeitamente ao presente caso, peço vênias para transcrever alguns trechos do voto da lavra do i. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, no Acórdão nº 3401-01.045, sessão de 30/09/2010, que com brilhantismo discorreu sobre o tema em discussão:

(...)

Para a Recorrente, na esteira de decisões do próprio Conselho de Contribuintes, a multa moratória não traduz a compensação pelo atraso no pagamento, mas, sim, revela uma punição sofrida pelo contribuinte inadimplente, o que a colocaria na condição descrita pelo referido artigo do Código Tributário Nacional, que, a seu ver, contempla tanto as multas de natureza compensatória quanto as de natureza punitiva.

A DRJ, argumentando que a exigência da multa de mora estaria prevista no art.61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alegou não poder negar a sua aplicação, a teor da orientação expressa nesse sentido dada pelo Parecer Normativo CST nº 329/70 e de decisões do Conselho de Contribuintes.

Todavia, com a devida vênias, creio que não estamos diante de uma questão que se resolva com o afastamento ou negação de norma jurídica considerada válida, mesmo porque o que se discute aqui não é apenas a incidência ou não de multa moratória sobre débitos não pagos no vencimento legal, mas, sim, acerca de sua incidência ou não sobre débitos não pagos no vencimento, porém, indicados para serem “pagos” mediante o instituto da compensação tributária de que trata o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e isso antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

Outra peculiaridade deste caso é a de tratar de uma contribuição cujo lançamento se dá por homologação, o que, de outra parte, nos conduz para outro debate, qual seja, quanto à possibilidade de o próprio sujeito passivo poder constituir o crédito tributário por meio da DCTF e/ou da Dcomp. Além disso, haveremos de enfrentar os questionamentos que envolvem a natureza da multa de mora devida por conta de pagamentos efetuados a destempo, isto é, se punitiva ou se meramente compensatória. E, como se não bastasse, o fato de que o “pagamento” espontâneo da interessada “deu-se” na forma de compensação.

Essa matéria contempla várias interpretações e questionamentos e tem causado uma certa insegurança aos quem com ela lida, haja vista as várias decisões conflitantes que encontramos inclusive no âmbito deste Colegiado.

Por exemplo, estaria o artigo 138 do CTN limitado apenas às multas aplicadas por conta de infrações outras que não as devidas em face de um singelo atraso no pagamento dos tributos? E mais, a confissão do débito, via entrega da DCTF pelo sujeito passivo, ou, conforme o caso, de Dcomp, inibiria a aplicação do instituto da denúncia espontânea?

Essas questões procurarei colocar em discussão, adiantando-lhes, caros Pares, que estou mudando meu posicionamento anterior, isto é, doravante, passarei a seguir o entendimento que restou pacificado no STJ, inclusive em julgamentos efetuados na condição de recursos repetitivos, expostos logo mais abaixo.

a) natureza jurídica da multa de mora

Há quem defenda que a responsabilidade excluída pelo artigo 138 do CTN refira-se exclusivamente às infrações outras que não aquelas decorrentes do mero inadimplemento no pagamento do tributo, quais sejam, os ilícitos tributários penais, dolosos (sonegação, fraude, conluio e outros crimes contra a ordem tributária), e outros ilícitos tributários, não dolosos (não prestação de informações obrigatórias às autoridades fazendárias, concernentes à existência do fato gerador, declarações inexatas etc.). Eu mesmo, devo admitir, me vali desse argumento para defender posição contrária à qual agora estou alinhado.

Porém, sobre esse assunto, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional assim se pronunciou, no Parecer PGFN/CAT/nº 1.347/2001, excertos a seguir transcritos:

“10. No que se refere à natureza da multa moratória, sem desconhecimento da polêmica que envolve a questão, algumas considerações merecem ser feitas. O CTN impõe tratamento diferenciado, ao cuidar da responsabilidade por infração, distinguindo as situações onde a infração é denunciada espontaneamente pelo sujeito passivo, daquelas onde as irregularidades são apuradas de ofício pela autoridade fiscal.

Assim, o art. 138 do CTN determina que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Ocorre que a Secretaria da Receita Federal costuma incluir no montante cobrado também a multa moratória, tendo em vista que a mesma não se preordena a punir o contribuinte, mas compensar o fisco pelo prejuízo sofrido em razão do atraso.

11. No mais das vezes o sujeito passivo recorre à justiça para não se ver forçado a pagar a multa moratória, sendo a União defendida nesses feitos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, sob a mesma assertiva de que a mencionada multa é considerada um complemento indenizatório da obrigação principal e não como sanção, mormente considerando-se que a não cobrança da multa premiaria o contribuinte que não cumpre com suas obrigações tributárias a tempo.

12. Antes de adentrarmos no cerne da questão, é preciso ressaltar que a adoção do entendimento preconizado neste trabalho implica, necessariamente, por uma questão de coerência, na modificação da linha que vem sendo mantida pela Secretaria da Receita Federal, na esfera administrativa, e pela Procuradoria

da Fazenda Nacional, na defesa da União nos casos de denúncia espontânea.

13. Dissertando sobre a natureza jurídica da multa moratória Sacha Calmom Navarro Coêlho, com sua costumeira proficiência, relata:

(...)

O ilícito não é a causa da indenização; é a causa do dano. E o dano é o pressuposto, a hipótese a que o Direito liga o dever de indenizar. Nada tem a ver com a multa que é sancionatória...' (Curso de Direito Tributário, 5ª ed., Ed. Forense, São Paulo, págs. 641/642)

14. Ademais, o STF decidiu no Recurso Extraordinário 106.068/SP que o "contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao Fisco, o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN."

O Ministro Rafael Mayer no voto condutor do referido Recurso, citando Hector Villegas, explicita que a multa moratória, imponível pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório.

15. Além do entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito da natureza da multa moratória, temos as decisões das duas turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça endossando o mesmo posicionamento, vejamos as ementas:

(...)

"16. No mesmo sentido: RESP 36796/SP, 16672/SP, 141873/PR, 9421/PR, 84413/SP, 188347/GO, 182197/RS, 283699/PE, AGA 331070, ERESP 183313/RS.

17. A tese vem sendo acolhida também nos Tribunais Regionais Federais. Selecionamos apenas um feito em cada Tribunal para ilustrar o alegado:

(...)

18. Não podemos fechar os olhos a tão significativa jurisprudência. À toda evidência, em caso de encaminhamento de orientação consistente na manutenção da multa sob apreço, certamente, mais uma vez, sua cobrança seria obstada pela justiça.

(...)"

Prosseguindo sua bem lançada argumentação, o i. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho oferece sua opinião a respeito, concluindo que:

Não resta dúvida, portanto, que a própria PFN admite que o artigo 138 aplica-se à multa de ofício e à multa moratória.

Nessa mesma linha, as seguintes decisões do STJ:

“PROCESSO CIVIL AGRAVO REGIMENTAL ART.138 DO CTN – MULTA MORATÓRIA E PUNITIVA. DISTINÇÃO INEXISTÊNCIA PRECEDENTES. A Lei não faz distinção entre multa moratória e punitiva. Precedentes.

Agravo Regimental improvido. (AgRg nos EREsp 169877 / SP, Primeira Seção, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ de 12/11/2001).

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. POSSIBILIDADE. (...)

3. Esta Corte já se pronunciou no sentido de que ‘o Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação’ (REsp 169877/SP, 2ª Turma, Min.

Ari Pargendler, DJ de 24.08.1998)” (REsp 835634 / MG, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 29/06/2007).

(...)

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reporto-me às seguintes decisões:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA CONFISSÃO DA DIVIDA ACOMPANHADA DO PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA – A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional. O referido codex não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória, sendo certo que a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, inexigível no caso de denúncia espontânea.

Recurso especial negado.(CSRF, 0106.094, de 11/11/2008)

(...)

Assim, concordando com os fundamentos desfilados acima, passo a me filiar a essa corrente, no sentido de que o artigo 138 do CTN contempla todas as hipóteses de multa, sejam elas de caráter punitivo ou de caráter moratório.

b) denuncia espontânea e a existência de crédito já constituído

O STJ, nos julgamentos que vem proferindo a respeito, inclusive nos termos da Resolução STJ nº 8, de 7 de agosto de 2008, que estabeleceu os procedimentos relativos ao processamento e julgamento de recursos especiais repetitivos, pacificou o entendimento de que o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos declarados e pagos a destempo, nos

termos da Súmula 360/STJ, o que significa, contrario sensu, que o artigo 138 somente se aplica naqueles casos em que o contribuinte não tenha comunicado a infração ao Fisco e pago o tributo, com juros de mora, antes de qualquer iniciativa deste. Ou seja, para que a denúncia espontânea seja caracterizada, será preciso que o Fisco não tenha tido o conhecimento da infração confessada, auto denunciada.

Veja-se, por exemplo, a decisão proferida pela Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, no Ag. Rg no Ag 1.224.462/RJ, Dje 17/06/2010, assim ementada:

“(…) TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO– DENÚNCIA ESPONTÂNEA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – SÚM. 360/STJ – SÚM.7/STJ.

1. (...)

3. O tema da denúncia espontânea já foi pacificado nesta Corte, por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais 886.462/RS e 962.379/RS, submetidos à sistemática do art. 543C do CPC o benefício não se aplica aos tributos declarados e pagos a destempo, consoante se observa pela Súmula 360/STJ.”

(...)” (grifei)

Por sua vez, o acima referenciado Recurso Especial nº 886.462 RS (2006/02031840), de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, unanimidade de votos, Sessão de 22/10/2008, foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO.DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

SÚMULA 360/STJ.

1 Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art.138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido .2. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”

Neste Voto, o Ministro Relator, invoca jurisprudência sedimentada na 1ª Seção no sentido de que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais– DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, que dispensa, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco.

Para ele, “Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido”. E mais:

" (...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários cuja existência já esteja formalizada (=créditos tributários já constituídos) e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória. Nesse sentido: Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., SP, Saraiva, 2004, p. 440.

Conforme assentado em precedente do STJ, "não há denúncia espontânea quando o crédito em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolanzamento e é pago após o vencimento" (EDcl no REsp 541.468, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.03.2004).

2. Pois bem, é inteiramente equivocada a afirmação, ainda corrente, de que o lançamento, feito pela autoridade fiscal, é instituto indispensável e sempre presente nos fenômenos tributários e que, ademais, é o único modo para efetivar a constituição do crédito tributário. Contrariando tal afirmação, observou o Ministro Peçanha Martins que "é pacífica a orientação deste Tribunal no sentido de que, nos tributos lançados por homologação, a declaração do contribuinte, através da DCTF, elide a necessidade da constituição formal de débito pelo fisco podendo ser, em caso de não pagamento no prazo, imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (Recurso especial não conhecido." (RESP 281.867/SC, 2ª T. Min. Peçanha Martins, DJ de 26.05.2003).

Na verdade, o art. 142 do CTN segundo o qual "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível" não atribui ao Fisco a exclusividade de constituir o crédito tributário, nem está erigindo o lançamento como única forma para a sua constituição. A exclusividade, a que se refere o dispositivo, diz respeito apenas ao lançamento, mas não à constituição do crédito. Ou seja: somente o Fisco pode promover o procedimento administrativo de lançar, o que não é o mesmo que atribuir ao Fisco a exclusividade de constituir o crédito ou de identificar no lançamento o único modo para constitui-lo.

(...)

Mas há outras formas de constituição do crédito tributário. "O fato de o cidadão contribuinte não poder efetuar o lançamento não significa que ele não possa constituir o crédito tributário", observou, com inteira razão, Denise Lucena Cavalcante (op. cit., p. 100). "Há hipóteses", explica James Marins, citado naquela obra, "cada vez mais frequentes na legislação tributária em que

a exigibilidade do crédito tributário se dá independentemente do labor da autoridade fiscal em realizar a formalização da obrigação, pois nesses casos a própria norma tributária alberga o plexo de elementos necessários à perfeita individualização da obrigação (critérios material, espacial e temporal) e modo de adimplemento, sobretudo quanto aos prazos de declaração e vencimento da obrigação (prazo certo de vencimento), que, em verdade, conferem exigibilidade ao crédito independentemente de qualquer notificação fazendária, ou, em outras palavras, é o especial conteúdo da norma tributária disciplinadora dos tributos que sujeita o contribuinte ao lançamento por homologação ou por declaração que atribui exigibilidade ao crédito tributário" (Direito Processual Tributário Brasileiro, 1ª ed., p. 208/209).

(...)

A modalidade mais comum de constituição do crédito tributário sem que o seja por lançamento é a da apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, instituída pela INSRF 129/86, atualmente regulada pela IN SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99, ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo constituição do crédito tributário. Não se confunde tal declaração com o chamado lançamento por homologação (em que o contribuinte paga antecipadamente, ou seja: constitui o crédito tributário e desde logo o extingue, sob condição resolutória – CTN art. 150, § 1º).

Aqui (DCTF, GIA) há declaração (com efeito constitutivo do crédito tributário), sem haver, necessariamente, pagamento imediato.

(...).

Ainda de acordo com o i. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, no Acórdão nº 3401-01.045:

(...) Como visto acima, o entendimento atualmente sedimentado no STJ, com o qual concordo, é o de que o instituto da denúncia espontânea alcança apenas aquelas situações em que a infração, antes de ser conhecida pelo Fisco, é elidida pelo infrator mediante o pagamento integral do débito, acrescido dos juros de mora. Contrário senso, naquelas situações em que a infração é comunicada ao Fisco, seja por meio de DCTF ou de outra declaração da mesma natureza, e, aqui, eu diria, a Dcomp, ou seja, em que há a constituição do crédito tributário, não se aplica o instituto da denúncia espontânea, ainda que haja pagamento do débito com juros de mora, antes de qualquer iniciativa da Autoridade Fiscal relacionada à infração.

Em outras palavras, poderia dizer-se que se a situação ocorrer nesta sequência: débito não pago no prazo legal > confessado pelo sujeito passivo mediante entrega de DCTF > recolhido integralmente com juros de mora após a entrega da DCTF > implicará no não reconhecimento da denúncia espontânea, e, portanto, no cabimento da multa de mora prevista pelo art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro lado, caso a situação ocorra nesta sequência: débito não pago no prazo legal > recolhido integralmente com juros de mora antes da entrega da DCTF > entrega da DCTF > implicará no reconhecimento da denúncia espontânea e no descabimento da multa de mora prevista pelo art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

c) afastamento de regra contida em lei e “injustiça”

Há quem alegue que a regra da denúncia espontânea nos termos acima postos implicaria num afastamento ou na não aplicação da constante do artigo 61 da Lei nº

9.430, de 27 de dezembro de 1996, qual seja, a de que os débitos para com a Receita Federal não pagos nos respectivos vencimentos devem ser acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de 0,33% ao dia, limitada ao percentual de 20%.

Não; não se trata disso.

O que aqui se defende é que o artigo 61 tem aplicação em todos os demais casos que não aqueles em que restar caracterizado o instituto da denúncia espontânea, como, por exemplo, quando o contribuinte, em atraso, denuncia ao Fisco por meio de uma declaração (DCTF) a sua situação de inadimplência, e, após isso, efetua o recolhimento do tributo sem o acréscimo da multa de mora. Por outro lado, tal penalidade não pode ser aplicada quando estivermos diante da caracterização da denúncia espontânea, ou seja, quando o contribuinte, em atraso, procede ao recolhimento do tributo com os juros de mora correspondente e o faz antes de qualquer providência, sua, ou do Fisco, no sentido de dar conhecimento acerca de sua situação.

Paralelamente, há um outro argumento bastante utilizado para fustigar o instituto da denúncia espontânea, qual seja o de que haveria uma “injustiça” para com o contribuinte que confessa o débito em atraso e vê-se obrigado à multa de mora de até 20%, enquanto que aquele outro, que não o confessa e aproveitando-se da inércia do Fisco e antes de qualquer procedimento deste, promove o recolhimento do tributo apenas com os juros de mora, sem a multa.

Ora, o contribuinte sabe que, para o caso de não adimplir no prazo legal estabelecido a sua obrigação de recolher tributos, as sanções dependerão da forma com que tal situação chegar ao conhecimento do Fisco, ou seja, se for “apanhado”, “flagrado” nessa condição em face de uma iniciativa da autoridade fiscal, terá infligida contra si a penalidade mais pesada, qual seja, a multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. De outra parte, se, por iniciativa própria, e antes de qualquer procedimento do Fisco nesse sentido, resolver “confessar”, “denunciar” a sua situação, mediante uma informação (DCTF, por exemplo), porém, sem que, neste momento, recolha o tributo em atraso, submeter-se-á, quando o fizer, à multa de mora de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do citado artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Agora, se, por iniciativa própria, e, aproveitando-se do desconhecimento do Fisco quanto à sua situação, ou seja, sem nada informá-lo a respeito da existência de débito em atraso e sem que nenhum procedimento do Fisco tenha sido iniciado no sentido de apurá-lo, terá incorrido na situação descrita pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional e poderá livrar-se da multa de mora, pagando apenas o tributo e os juros de mora correspondentes ao período em atraso.

Assim, a combinação das regras que estabelecem sanções e benefícios aos contribuintes que encontrem-se com tributos em atraso, aponta, na verdade, para um estímulo à sua regularização, ou, em outras palavras, quer dizer-se:

aqueles que permanecerem nessa situação (débitos em atraso) de forma “clandestina”, “escondidos”, caso surpreendidos por uma ação fiscal, sofrerão o peso da multa de ofício de 75%, enquanto que aqueles que se anteciparem e confessarem seus débitos, ao quitá-los, estarão sujeitos a uma multa de mora de, no máximo, 20%. Vê-se, portanto, do confronto dessas duas situações, que o contribuinte inadimplente que procura a Administração Tributária para confessar seus débitos livra-se de uma multa de 55% (75% - 20%).

Agora, aqueloutro, que estando na “clandestinidade”, “escondido”, deseja resolver sua pendência para com o Fisco sem que sofra nenhuma das sanções acima (75% de multa de ofício e até 20% de multa de mora), atende ao chamamento implícito do artigo 138 e sai da clandestinidade, de seu esconderijo, quitando o débito somente com os juros de mora, , sem a multa de mora. Isso é a denúncia espontânea.

Além disso, essa pseudo “injustiça” de tratamento, a rigor, também existiria para aqueles contribuintes que, religiosamente, cumprem com suas obrigações acessórias, já que, nessa condição, tornam-se “presas fáceis” dos sistemas de informações da fiscalização

da Receita Federal para o caso de encontrarem-se em irregularidades, enquanto que aqueles contribuintes outros que vivem na condição de “omissos”, isto é, que não entregam suas declarações de rendimentos e demais informações ao Fisco, e, portanto, não “existem” aos olhos dos sistemas de controle da Receita Federal, esses terão remotas chances de serem molestados pelo Fisco. Mas, nem por isso, pode-se invocar qualquer mácula nas rotinas de eleição dos contribuintes objetos de auditoria fiscal.

Por isso, o instituto da denúncia espontânea, presente no artigo 138 do Código Tributário Nacional, em nada conflita com a regra do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e só tem sentido se trazer alguma vantagem aos que dele pretenderem se valer para sair da “clandestinidade” e submeter-se às regras do jogo, tal como os demais contribuintes.

d) Situação fática deste julgamento

Inicialmente, de se ressaltar duas características da Dcomp, quais sejam, a de que, nos termos do parágrafo 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, acrescentado pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, “A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutoria de sua ulterior homologação.” (grifei), e a de que, nos termos do parágrafo 6º do mesmo art. 74, acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003, “A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.” (grifei)

Para mim, embora o artigo 138 do CTN refira-se a pagamento e a compensação seja apenas uma forma de extinção do crédito tributário, que não o pagamento, há que se considerar os efeitos idênticos em ambos os casos, ou seja, ambos, o pagamento e a compensação, quando homologados, extinguem o crédito na data em que realizados, isto é, respectivamente, na data do pagamento e na data da entrega da Dcomp. Para referendar a minha linha de raciocínio, lembro o teor do parágrafo 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutoria da ulterior homologação do lançamento”. (grifei)

A relevância das observações constantes dos parágrafos acima está no fato de que, neste caso, haverá a prevalência dos efeitos da entrega das Dcomp (pagamento) sobre os decorrentes da entrega das DCTF (confissão), visto que a entrega daquelas ocorreu antes da entrega dessas.

Explicando melhor e situando os fatos no contexto da discussão, o “pagamento” do PIS/Pasep do período de apuração de dezembro de 2004, vencido em 14/01/2005, ocorreu por meio das Dcomp entregues no dia 31/01/2005, enquanto que a entrega da DCTF do 4º trimestre de 2004, que também é forma de constituição dos créditos tributários, só veio ao conhecimento do Fisco em 11/02/2005, após, portanto, a ocorrência do “pagamento” que ocorreu, frise-se, acrescido dos juros de mora. Esclarecimento adicional não menos importante se faz necessário em faz das retificações havidas nas Dcomp originais, isto é, embora as retificadoras tenham sido entregues em 05/05/2005, o encontro de contas, ou as compensações, levou em conta a data de entrega das Dcomp originais, ou seja, em 31/01/2005.

Assim, no presente caso, em que a interessada, antes de apresentar a DCTF indicando os débitos em atraso e antes de qualquer iniciativa do Fisco relacionada à cobrança desses débitos, procedeu, janeiro de 2005, via entrega da Dcomp, à confissão e à “extinção” daqueles débitos vencidos em 12/11/2004, com juros de mora, resta caracterizada a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional, na linha do entendimento

manifestado pelo STJ, que, à propósito e em situação semelhante a esta, assim se manifestou no AgRg no REsp 1136372/RS, T1, Ministro Hamilton Carvalhido, votação unânime, julgamento em 04/05/2010, Dje 04/05/2010:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL.DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA.EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA.POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.

1. (...).

2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.

3. Agravo regimental improvido.

Colhe-se da referida decisão a informação de que o Recurso Especial então interposto pela Fazenda Nacional atacara o Acórdão da Primeira Turma do TRF da 4ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO MEDIANTE GUIAS DARF E COMPENSAÇÃO DECLARADA À RECEITA FEDERAL.

EXCLUSÃO DA MULTA.COMPENSAÇÃO.

1. O pagamento espontâneo do tributo, antes de qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública, acrescido dos juros de mora previstos na legislação de regência, enseja a aplicação do art.138 do CTN, eximindo o contribuinte das penalidades decorrentes de sua falta.

2. O art. 138 do CTN não faz distinção entre multa moratória e multa punitiva, aplicandose o favor legal da denúncia espontânea a qualquer espécie de multa.

3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados em DCTF e pagos com atraso, o contribuinte não pode invocar o art. 138 do CTN para se exonerar da multa de mora, consoante a Súmula nº 360 do STJ. Tal entendimento deriva da natureza jurídica da DCTF, GFIP ou outra declaração com idêntica função, uma vez que, formalizando a existência do crédito tributário, possuem o efeito de suprir a necessidade de constituição do crédito por meio de lançamento e de qualquer ação fiscal para a cobrança do crédito.

4. Todavia, enquanto o contribuinte não prestar a declaração, mesmo que recolha o tributo extemporaneamente, desde que pelo valor integral, permanece a possibilidade de fazer o pagamento do tributo sem a multa moratória, pois nesse caso inexistente qualquer instrumento supletivo da ação fiscal.

5. A exegese firmada pelo STJ é plenamente aplicável às hipóteses em que o tributo é pago com atraso, mediante PER/DCOMP, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF.

A declaração de compensação realizada perante a Receita Federal, de acordo com a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637/2002, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado.

6. A multa, por força do art. 113, § 1º, do CTN, é alçada à categoria de obrigação tributária principal, submetendo-se ao mesmo regime de constituição, inscrição em dívida ativa e execução dos tributos. Tornando-se irrelevante a distinção doutrinária quanto à natureza jurídica da multa, é possível a compensação, desde que o encontro de contas seja feito perante o ente responsável pela arrecadação, fiscalização e lançamento do tributo."

E que os argumentos lançados pela Fazenda Nacional para fustigar o mérito do referido Acórdão foram os de que teriam sido violados os artigos 138 e 113, parágrafos 2º e 3º do Código Tributário Nacional, bem como o artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, porque:

"(...)

Ora, não efetuado o pagamento do tributo devido, mas apenas o pagamento de valor que a parte entendeu como correto, ou seja, sem a multa moratória, descabida a aplicação da denúncia espontânea, em frontal afronta ao disposto nos artigos retro transcritos.

A recorrida entende indevida a multa moratória, alegando que, no caso de mera inadimplência, ao efetuar o pagamento em momento anterior a qualquer atividade do Fisco, estaria caracterizada a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

Sem razão, contudo, considerando que a multa moratória não deve ser excluída em face da denúncia espontânea, que, consoante estabelece o artigo 138, está relacionada à responsabilidade por infrações.

Isto porque a multa moratória não se constitui em penalidade por infração à legislação tributária, como refere o eminente tributarista Ruy Barbosa Nogueira:

"(...)

Não merece prosperar, portanto a pretensão da recorrida de eximir-se do pagamento da multa moratória, sob a alegação de que efetuou o pagamento espontaneamente.

Ora, o recolhimento do tributo se deu fora do prazo, estando sujeito ao acréscimo da multa moratória, não se tratando, no caso, de aplicação de multa de ofício, hipótese em que deveria ser observado o disposto no artigo 138 do CTN.

Trata-se no presente caso, de tributo sujeito ao lançamento por homologação, cujo montante foi recolhido fora do prazo legalmente previsto, mas espontaneamente pago pelo contribuinte. Em tal hipótese, não há se falar em multa punitiva, mas, sim, de aplicação da multa moratória, porque prevista em lei, como medida de garantia indenizatória.

"(...)

Outrossim, vale seja recordado que a legislação prevê que em casos como o dos autos, em que exista débito tributário impago e informado pelo contribuinte, através de declaração de compensação, não é necessário o lançamento do débito, uma vez que devidamente confessado.

Desse modo, havendo previsão normativa afirmando a suficiência da declaração do contribuinte a respeito de sua situação fiscal, é legítima a recusa da Fazenda em reconhecer a espontaneidade do recolhimento. Porque a espontaneidade implica, isto sim, em pagamento do débito ao mesmo tempo que o confessa.

Assim, se há legislação tornando dispensável o lançamento e considerando formalizado o crédito tributário, em documento que se tem o valor de confissão de dívida, não há como se exigir o lançamento fiscal para caracterizar a exigibilidade da multa.

De outro viés, fica afastada, por certo, eventual multa de ofício, eis que o contribuinte declarou dever o tributo. Mas, como já dito acima, multa de ofício não se confunde com multa moratória, esta última devida simplesmente pelo pagamento a destempo, da mesma forma como é devida a multa nas hipóteses em que se atrasa o pagamento de prestações outras, tais como cartões de crédito, condomínio, prestações habitacionais, etc.

(...)"

"(...)Tudo visto e examinado, decido.

Esta é a letra do acórdão recorrido, particularmente a parte em que o Tribunal a quo afirma que o contribuinte efetuou o pagamento do tributo antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório do Fisco ou antes, sequer, da entrega da respectiva declaração tributária:

(...)

A exegese firmada pelo STJ é plenamente aplicável às hipóteses em que o tributo é pago com atraso, mediante PER/DCOMP, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF. O que ocorre, na verdade, é que a declaração de compensação realizada perante a Receita Federal, de acordo com a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637/2002, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Na sistemática dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a compensação equivale ao pagamento antecipado, visto que o sujeito passivo, ao invés de recolher o valor do tributo em pecúnia, registra na escrita fiscal o crédito oponível ao Fisco e o informa na PER/DCOMP.

Em outras palavras, até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado. Este entendimento coaduna-se com a jurisprudência deste Tribunal e do STJ, consoante os acórdãos a seguir transcritos:

(...)

In casu, a autora promoveu o pagamento em guias DARF e a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal. Resta configurada, por conseguinte, a denúncia espontânea, fazendo jus à restituição dos valores pagos a título de multa moratória.

(...)"Nesse passo, verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, eis que não houve a constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar a ocorrência de algum erro na operação de compensação.

A propósito, destaco os seguintes precedentes, referentes à caracterização da denúncia espontânea:

(...)

**TRIBUTÁRIO PROCESSO CIVIL DENÚNCIA ESPONTÂNEA
CASO LÍDER REsp 962.379/RS INAPLICABILIDADE COFINS
DÉBITO RECOLHIDO COM JUROS DE MORA ANTES DA
APRESENTAÇÃO DA DCTF CONFIGURAÇÃO
PRECEDENTES RECURSO PROVIDO PELA VIOLAÇÃO À
LEGISLAÇÃO FEDERAL E PELA DIVERGÊNCIA.**

1. O REsp 962.379/RS, caso líder na sistemática prevista no art 543C do CPC, é inaplicável ao presente caso porque aqui se questiona a configuração da denúncia espontânea pelo pagamento a destempo, mas antes da entrega da DCTF, enquanto que lá se discutia a existência de denúncia espontânea de crédito já declarado e pago a destempo.

2. Esta Corte entende que não se mostra espontâneo o pagamento efetuado após a declaração do fato gerador, pois neste caso o contribuinte age em função de dever legal, além de que o procedimento de constituição do crédito já se iniciou.

3. Inexistindo prévia declaração e ocorrendo o pagamento integral da dívida com os juros de mora, configurada esta a denúncia espontânea, devendo ser excluída a sanção pela infração tributária: a multa, moratória ou punitiva. Precedentes.

4. Recurso especial provido pelo duplo fundamento." (REsp 1094945/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/12/2008, DJe 26/02/2009).

Pelo exposto, com fundamento no artigo 557, caput, do Código de Processo Civil, nego seguimento ao recurso especial.

Publique-se. Intimem-se."

Nas suas razões de Agravo, a Procuradoria da Fazenda Nacional alegou:

"(...)

De início, pondera-se acerca da legalidade do julgamento monocrático da presente causa, uma vez que a matéria objeto desta demanda não se enquadra nas hipóteses no art. 557, do CPC (...).

Perceba Excelência que a decisão não poderia ter sido proferida monocraticamente, eis que não se afigura presente qualquer das hipóteses autorizadoras previstas no art. 557, do CPC. A pretensão recursal deduzida pela União não contraria súmula ou entendimento jurisprudencial predominante deste STJ, nem do STF, muito menos de qualquer outro Tribunal Superior.

(...)

Ademais, mesmo no mérito, a r. Decisão agravada merece reparos (...)

Com efeito, vê-se que a caracterização do instituto da denúncia espontânea demanda o pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Em tese, é possível que se considere o pedido de compensação como efetivo pagamento, caso se pautar por uma concepção genérica do termo pagamento.

Todavia, da detida análise do CTN, afere-se que o referido Código pauta-se por uma concepção estrita dos referidos termos, uma vez que diferencia pagamento e compensação (...)

Outrossim, o Capítulo IV do Código Tributário Nacional é subdividido em seções, sendo que o pagamento e a compensação são tratados em seções distintas, nas quais são esmiuçadas as particularidades das referidas formas de extinção do crédito tributário.

Ora, diante da concepção restrita do termo pagamento propugnada pelo Código Tributário Nacional, não cabe o alargamento de seu conceito, de modo a permitir que o contribuinte que formalize pedido de compensação possa beneficiar-se do instituto da denúncia espontânea. Destarte, se o art. 138 do CTN exige pagamento do tributo e dos juros de mora, e o mesmo Código diferencia pagamento de compensação, é de se concluir que não se configura hipótese de denúncia espontânea no caso em que o contribuinte formaliza pedido de compensação de tributos.

(...) "In casu, negou-se seguimento ao recurso especial interposto, com fulcro na jurisprudência dominante, por "(...) estar caracterizada a denúncia espontânea, eis que não houve a constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos."

Tal entendimento se compatibiliza com as hipóteses traçadas no artigo 557, caput, do Código de Processo Civil, que autoriza o Relator a negar seguimento a recurso, quando contrário à jurisprudência dominante do respectivo tribunal, restando consolidado, ainda com mais força, o entendimento dominante do Superior Tribunal de Justiça.

De resto, merece prevalecer a decisão ora agravada, posto que, uma vez configurada a denúncia espontânea no presente caso, passo à análise da outra questão suscitada pela recorrente, qual seja, a de que a denúncia espontânea não exclui o contribuinte do pagamento da multa moratória.

(...)

Pelo exposto, nego provimento ao agravo regimental. É O VOTO."

Assim, repito, no presente caso, em que a interessada, por meio da entrega da Dcomp extinguiu o débito em atraso antes de ter levado ao conhecimento do Fisco tal fato, resta caracterizada a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional, na linha do entendimento manifestado pelo STJ e das demais considerações por mim expostas acima.

Conclusão

Em face do exposto, dou provimento ao recurso para reconhecer que não deve ser aplicada a multa de mora sobre os débitos vencidos indicados nas Dcomp objeto deste processo.

Odassi Guerzoni Filho

No caso presente, como já exposto, a recorrente contestou a incidência da penalidade, alegando a ocorrência da denúncia espontânea, tendo em vista que retificou e transmitiu as respectivas DCTF retificadoras na data de 20/03/2007, sendo que as compensações foram efetuadas em 23/08/2006, mediante a transmissão da Dcomp.

A multa moratória devida sobre débitos pagos a destempo está prevista na Lei nº 9.430, de 27/12/1996. Segundo este dispositivo legal, a multa de mora é devida sempre que o débito tributário for pago depois do prazo do seu vencimento previsto na legislação específica, independentemente de ter sido declarado ou não e de ter sido efetuado antes de quaisquer procedimentos administrativos visando sua cobrança.

Já o instituto da denúncia espontânea está previsto no CTN, art. 138, que assim 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.”

Como podemos observar, segundo este dispositivo, a responsabilidade somente é excluída pelo pagamento do tributo devido e respectivos juros de mora ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa.

No entanto, por meio do REsp nº 1.149.022/SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado em 09/06/2010, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pronunciou-se de outro modo, conforme registram as razões de decidir, nos seguintes termos:

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

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação)

acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária),

noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

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

REsp 386.462/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. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

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

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (grifos constam do original).

Concluindo, cumpre-me ressaltar que em se admitindo o entendimento de que os débitos não declarados e nem confessados por meio de DCTF ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, mas espontaneamente adimplidos com o acréscimo apenas dos juros de mora, por meio de Dcomp, estão albergados pelo instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, e **tendo essa matéria sido decidida pelo STJ em recurso repetitivo (artigo 543-C do CPC)**, aplica-se ao caso o art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, DOU de 22/12/2010, assim redigido:

Art. 62-A As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Em face do exposto neste relatório, **dou provimento ao recurso voluntário** apenas e tão somente para afastar a exigência de multa de mora sobre os débitos cuja compensação foi homologada pela autoridade administrativa.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator