



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.903410/2017-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3401-010.759 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de setembro de 2022
Recorrente UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2014 a 28/02/2014

Denúncia Espontânea. Declaração de Compensação. Multa de Mora.

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da preliminar suscitada, e, no mérito, em negar provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-010.756, de 28 de setembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 16682.903415/2017-00, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Ronaldo Souza Dias. Ausente a conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de acórdão da DRJ que considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório, que homologou parcialmente compensação declarada em PerDcomp.

Da DCOMP, do Despacho Decisório, e da Manifestação de Inconformidade

O relatório da decisão de primeiro grau, abaixo transcrito em seus aspectos essenciais, resume bem o contencioso até então:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório com número de rastreamento [...], emitido eletronicamente em [...], referente ao PER/DCOMP n.º [...].

O PerDcomp foi transmitido com o objetivo de compensar o(s) débito(s) nele discriminado(s) com crédito de [...], Código de Receita [...], decorrente de recolhimento com Darf efetuado em [...], no valor original de R\$ [...].

De acordo com o Despacho Decisório, constatou-se a procedência do crédito original informado no PER/DCOMP, reconhecendo-se o valor pretendido (R\$ [...]). Entretanto, considerando que o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados no PER/DCOMP, a compensação foi HOMOLOGADA PARCIALMENTE.

Como enquadramento legal citou-se: arts. 165 da Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e art. 43 da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012.

O interessado apresentou manifestação de inconformidade discordando da multa de mora considerada no despacho decisório incidente sobre débito compensado no PER/DCOMP em questão. A discordância se fundamenta no instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN. Em resumo, são apresentados os seguintes argumentos:

1. A autoridade tributária tenha não homologou integralmente a PER/DCOMP por entender que não caberia ao caso em tela a aplicação do instituto da denúncia espontânea;
2. No entanto, por afrontar a legislação vigente tal entendimento não deve prevalecer, havendo a necessidade de se reformar o despacho decisório, a fim de reconhecer a compensação integral do débito apontado na PER/DCOMP, em respeito ao princípio da verdade material;
3. A legislação prevê que nos casos como o dos autos, em que o contribuinte tenha débito tributário não pago, a declaração de compensação espontaneamente realizada, antes de qualquer fiscalização ou ato da administração, ilide a cobrança da multa de 20%, uma vez configurada a confissão espontânea pelo contribuinte;
4. Desse modo, havendo previsão normativa afirmando a suficiência da declaração do contribuinte a respeito de sua situação fiscal, é ilegítima a recusa da Fazenda em reconhecer a espontaneidade do recolhimento. Assim, se há legislação considerando formalizado o crédito tributário, em documento que se tem o valor de confissão de dívida, não há que se falar no caso em tela em homologação parcial, sob a alegação de que o crédito seria insuficiente para a quitação da dívida, à conta da inclusão de multa inadequadamente exigível;
5. A questão que se coloca versa unicamente sobre a exigência (ou não) da multa, na situação em que a contribuinte transmite PER/DCOMP compensando débito em atraso, quando considerada a data da transmissão;

6. No caso em tela a denúncia restou caracterizada e, por isso, descabe a aplicação de multa, de modo que deviam ser exigidos apenas o principal e os juros de mora incidentes entre a data de vencimento do débito compensado e a de transmissão do PER/DCOMP;

7. As condições exigidas pelo art. 138 do CTN, para fins de caracterização da denúncia espontânea e consoante interpretação do STJ em Recurso Repetitivo, estão satisfeitas: o débito constante da DCOMP não foi informado antes à Receita Federal e houve a sua liquidação por meio da compensação (no lugar do pagamento a que se refere o texto do citado art. 138);

8. Ainda em relação ao cabimento da aplicação de multa, cumpre esclarecer que o Superior Tribunal de Justiça possui firme entendimento de que o artigo 138 do CTN não faz diferenciação entre multa punitiva e a multa moratória, motivo pelo qual não cabe ao intérprete fazê-lo, sob pena de restrição indevida do âmbito de incidência normativo;

9. Sendo verossímil o direito creditório e atendendo à verdade material, princípio inafastável no âmbito do processo administrativo tributário, o direito à compensação efetuada não poderá ser obstado em razão da cobrança equivocada da multa moratória;

10. É importante frisar que, em havendo comprovação do crédito fiscal em referência, não pode a autoridade tributária desconsiderar o instituto da denúncia espontânea, deixando de homologar integralmente a compensação realizada nos estritos ditames legais, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco, privilégio este odioso dentro do Sistema Tributário Nacional;

11. Ante todo o exposto e comprovada a ocorrência da denúncia espontânea, a contribuinte espera provimento à presente Manifestação de Inconformidade para reformar o Despacho Decisório e, conseqüentemente, homologar integralmente a compensação formalizada, eis que legítimo o procedimento adotado.

(...)

Da Decisão de Primeira Instância

O Acórdão de 1º Grau julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade; no seu voto, acolhido por unanimidade no Colegiado, o Relator, em resumo, argumenta:

(...)

Denúncia Espontânea

Em sua defesa, a Manifestante alega que realizou espontaneamente o pagamento do débito tributário em atraso, com juros de mora, providenciou as devidas retificações das obrigações acessórias, bem como noticiou à Administração Fazendária por meio de Denúncia Espontânea, antes do recebimento do Despacho Decisório em comento ou qualquer espécie de medida de fiscalização relacionada à infração (parágrafo único, art. 138 do CTN).

De pronto, é necessário frisar que o crédito utilizado no PER/DCOMP em análise foi reconhecido no despacho decisório. A razão da homologação parcial da compensação é outra, qual seja, a insuficiência do crédito para quitar integralmente os débitos, em razão dos acréscimos moratórios incidentes sobre estes.

Confirma-se que, no documento intitulado “*PER/DCOMP Despacho Decisório - Detalhamento da Compensação*”, foram computados juros de mora e multa de mora. No PER/DCOMP só foram informados valores de juros de mora, portanto, a solução do litígio está na análise do débito e seus acessórios, e não do direito creditório.

Sobre os débitos pagos com atraso incide multa de mora, conforme dispõe o art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, literalmente:

(...)

A incidência de acréscimos legais sobre os débitos compensados é disciplinada pelo *caput* e § 1º do art. 70 Instrução Normativa RFB n.º 1.717/2017, abaixo transcritos:

(...)

Pelo que dispõe a legislação acima, sobre os débitos compensados com atraso, incide multa de mora, calculada entre o vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou contribuição até a data da transmissão da DCOMP. Finalmente, conforme § 1º do art. 70 da IN RFB n.º 1.717, a compensação do principal será acompanhada da compensação, na mesma proporção, da multa e dos juros de mora sobre ele incidentes.

Do exposto, verifica-se que a operacionalização da compensação homologada parcialmente do PER/DCOMP foi feita de acordo com os dispositivos transcritos.

Tendo em vista o disposto no art. 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, a multa contestada deve ter sua aplicação afastada, quando verificada a hipótese prevista no Ato Pelo que dispõe a legislação acima, sobre os débitos compensados com atraso, incide multa de mora, calculada entre o vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou contribuição até a data da transmissão da DCOMP. Finalmente, conforme § 1º do art. 70 da IN RFB n.º 1.717, a compensação do principal será acompanhada da compensação, na mesma proporção, da multa e dos juros de mora sobre ele incidentes.

Do exposto, verifica-se que a operacionalização da compensação homologada parcialmente do PER/DCOMP foi feita de acordo com os dispositivos transcritos.

Tendo em vista o disposto no art. 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, a multa contestada deve ter sua aplicação afastada, quando verificada a hipótese prevista no Ato Declaratório PGFN n.º 8, de 20 de dezembro de 2011 (expedido com amparo no Parecer PGFN/CRJ n.º 2124, de 10 de novembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em despacho publicado no DOU de 15 de dezembro de 2011).

Conforme Ato Declaratório PGFN n.º 8, de 2011, considera-se ocorrida a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa de mora, na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito ao lançamento por homologação), acompanhado do pagamento imediato e integral da parte declarada, retifica a declaração antes de iniciado procedimento fiscal, informando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

A Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal expediu a Nota Técnica n.º 19, de 12 de junho de 2012, proferindo o entendimento de que, para a aplicação do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, deve ser considerada ocorrida a denúncia espontânea apenas na sua acepção primária de pagamento do débito concomitante à apresentação da declaração e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório PGFN n.º 8, de 2011. Assim sendo, a Nota conclui que não se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do art. 19 da Lei n.º 10.522, quando o sujeito passivo compensa o débito, mediante apresentação de DCOMP (item 6, alínea "c3").

(...)

Do Recurso Voluntário

No Recurso Voluntário, a recorrente *devolve a matéria contenciosa ao conhecimento desse Colegiado*, discorrendo sobre os seguintes pontos:

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL NO PROCESSO FISCAL

INAPLICABILIDADE DE MULTA DE MORA – OFENSA AO ART. 138 DO CTN

PEDIDO

a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo prosseguimento do litígio administrativo com a interposição do deste Recurso Voluntário, garantindo o acesso à certidão negativa de débitos, na forma do art. 151, III do CTN, nos termos do item II deste recurso;

Reforma do Acórdão n.º [...] da [...], a fim de reconhecer o que o saldo credor abrange a integralidade do saldo devedor, homologando a totalidade da compensação (DCOMP [...]) tendo em vista a denúncia espontânea ocorrida através da Declaração de Compensação, que afasta a multa moratória.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário tempestivo reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

Preliminar

Preliminarmente, o pedido de suspensão de exigibilidade dos débitos não compensados, já se encontra satisfeito, pois decorre da simples apresentação de manifestação de inconformidade, seguida de recurso voluntário, combinada com o que dispõem os diplomas legais pertinentes (art. 74, §§ 9, 10, 11, da Lei nº 9.430/96 e art. 151, inciso III, do CTN). Não há lide sobre o ponto, portanto, não se conhece do referido pedido.

Mérito

Do relatório acima constata-se que a lide, no mérito, resume-se a apuração de multa moratória quando da compensação efetivada pela Administração, resultando em parte não-homologada da Dcomp, conforme assinalou a Recorrente:

31. Inicialmente, nada obstante **as autoridades fiscais tenham reconhecido o crédito utilizado para compensação**, esta não homologou integralmente o PERD/COMP por entender que a multa de mora não é afastada pela denúncia espontânea. Tal entendimento fora mantido pelo Acórdão ora recorrido.

Em outras palavras, a controvérsia presente nos autos diz respeito à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea, quando não há pagamento, mas compensação. A matéria tem sido debatida já há algum tempo no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais tendo sido decidida de modo desfavorável à tese da Recorrente, embora as decisões, inclusive as mais recentes de 2021, tenham sido alcançadas mediante voto de qualidade ou por aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/02 quanto se trata de auto de infração.

Cita-se o art. 138 do CTN para melhor análise interpretativa de seus termos:

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.

Verifica-se que o dispositivo expressamente define uma modalidade específica de extinção de crédito tributário, **pagamento**, como requisito para fruição do benefício da denúncia espontânea, admitindo como **única alternativa** o depósito, mas nesse caso apenas quando o montante do tributo depende de apuração, sendo então o valor arbitrado pela Autoridade Fiscal.

O código não admitiu outras possibilidades para gozo do benefício da denúncia espontânea, entendendo-se descaber interpretação extensiva no caso, em razão da própria natureza do instituto.

A Recorrente defende a incidência do instituto, citando, entre outros, a decisão no REsp. nº 1.149.022/SP, relator Min. Luiz Fux, que, no entanto, não o ampara, porque, na verdade, a denúncia espontânea não restou configurada.

As situações tratadas são distintas.

A tese constante do REsp citado pressupõe configurada a denúncia espontânea quando a declaração parcial do débito tributário faz se acompanhada do **respectivo pagamento**. Mas, no caso em exame, tal não ocorreu. Cita-se abaixo parte da ementa do REsp:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022 - SP (2009/0134142-4)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX RECORRENTE : BANCO
PECÚNIA S/A ADVOGADO : SERGIO FARINA FILHO E
OUTRO(S)

RECORRIDO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL EMENTA 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 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 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).

No caso presente, a declaração não fora acompanhada do pagamento correspondente, mas por compensação, mediante PerDcomp.

O CARF, mediante decisão da Câmara Superior, tem fixado o seguinte entendimento:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. **Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.** (gn)

Acórdão nº 9303-010.576 – CSRF / 3ª Turma, Tatiana Midori Migiyama – Relatora, Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Da fundamentação do voto vencedor, que aqui se adota, cita-se abaixo alguns excertos pela clareza em que expõe a controvérsia:

Como é de sabença, o Superior Tribunal de Justiça, na pessoa do então Ministro Teori Albino Zavascki, decidiu, nos autos do processo n.º 2007/0142868-9, sobre a aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação previamente declarados pelo contribuinte e pagos a destempo, nos seguintes termos.

EMENTA

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 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, 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.**

(REsp 962379 RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

Mais tarde, no REsp 1149022, da relatoria do Ministro Luiz Fux, ficou consignado o entendimento de que a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do tributo sujeito a lançamento por homologação, acompanhado do respectivo **pagamento integral**, retifica a declaração.

A intelecção inuvidosa da decisão acima transcrita é no sentido de que o pagamento que não fora previamente declarado em DCTF está albergado pela denúncia espontânea **quando pago** antes de qualquer procedimento fiscal.

Noutro giro, é translúcido o entendimento de 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 (item 7 da ementa a seguir transcrita).

(...)

O artigo 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 343/2015 e alterações, determina que as matérias de Repercussão Geral sejam reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte.

Ressalta-se que ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ entendem, de maneira pacífica, que, ainda que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, se o crédito não foi previamente declarado pelo contribuinte, mas **foi pago**, pode-se configurar a denúncia espontânea, desde que ocorram as demais hipóteses do art. 138 do CTN.

Portanto, conclusão inequívoca dos citados julgados é que não havendo declaração prévia do tributo e tendo o contribuinte efetuado o seu **pagamento** sem qualquer ação prévia do ente tributante, deve ser aplicado ao caso a denúncia espontânea, inclusive em relação à multa de mora.

Retomando os fatos do presente processo, tem-se que o contribuinte efetuou a compensação de débitos próprios, já vencidos, utilizando-se de créditos decorrentes de seu pedido de ressarcimento de IPI.

Portanto, em síntese, o contribuinte confessou os seus débitos, porém não efetuou o seu pagamento. Como vimos compensou o débito com créditos decorrentes do ressarcimento de IPI.

No caso, trata-se de efetivamente efetuar a leitura correta do que dispõe o art. 138 do CTN:

(...)

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito resta claro que a denúncia espontânea só é válida se vier acompanhada do **pagamento do tributo**. No presente caso apesar do contribuinte ter confessado o débito por meio das declarações de compensação, esta confissão não veio acompanhada do pagamento e sim de uma pretensa compensação que dependerá sempre de sua homologação posterior, expressa ou tácita.

Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário, pois para o pagamento a extinção do crédito tributário não está vinculada a nenhuma condição e o art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96 estabelece que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Do exposto, VOTO por não conhecer da preliminar suscitada, e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer da preliminar suscitada, e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente Redator