



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

Processo nº 10166.729711/2012-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-003.600 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2018
Matéria Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

O instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN não pode ser aplicado aos casos de compensação tributária, que depende de posterior homologação, pois não equivalente a um pagamento. Em consequência, mantém-se a multa moratória imposta pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos a Relatora e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Baevilacqua Cabianca Vieira que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marco Rogério Borges

(Assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone- Presidente.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio- Relator.

(Assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis Pagano Gonçalves,

Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE):

Tratam os autos de análise da Declaração de Compensação (Dcomp) nº 31089.57163.300512.1.3.04-7024, às fls. 2 a 6, por intermédio da qual o contribuinte compensou débito de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referente ao 2º trimestre de 2008 com suposto crédito de pagamento indevido ou a maior de mesmo tributo, no montante de R\$ 1.261.744,84 na data de transmissão, decorrente de Darf no valor de R\$ 25.771.746,24, referente ao 1º trimestre de 2008, com data de arrecadação em 30/04/2008.

2. Como resultado da análise foi proferido o Despacho Decisório 0743/2017 - Diort/DRF-Brasília/DF, em 08/05/2017, com cópia às fls. 502 a 507, que reconheceu integralmente o direito creditório, porém homologou parcialmente a compensação declarada, vez que o crédito indicado revelou-se insuficiente para quitar o débito confessado, tendo em vista que o contribuinte não considerou a multa de mora incidente em decorrência do atraso na quitação deste.

3. Cientificado da decisão por meio eletrônico em 09/05/2017, conforme fl. 510, em 06/06/2017 o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade às fls. 515 a 537, instruída com os documentos às fls. 538 a 586, onde argumentou, em síntese, o que segue:

3.1. Não foi observada a denúncia espontânea estabelecida no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN). Com a transmissão da Dcomp, antecipou-se a qualquer procedimento fiscal, declarando e quitando débito não questionado pela Receita Federal, com acréscimo de juros moratórios. Transmitiu a DCTF retificadora onde declara o débito e o pagamento feito via Dcomp;

3.2. Apresenta sentenças judiciais favoráveis aos Correios em casos análogos. Indica também jurisprudência dos tribunais onde não foi parte. Lista acórdãos das DRJs à época da transmissão da Dcomp, onde é aplicada a Nota Técnica (NT) Cosit nº 01, de 18/01/2012, vez que os Correios se enquadram na situação nela tratada.

4. Em 06/12/2017, em cumprimento ao disposto na Portaria RFB nº 453 de 2013, e no art. 2º da Portaria RFB nº 2.231, de 2017, os autos foram remetidos a esta Delegacia da Receita Federal do

Brasil de Julgamento (DRJ) em Recife - PE para proceder ao julgamento da lide (fl. 590).

Em 23 de março de 2018, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) negou provimento à manifestação de inconformidade em decisão cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica o benefício da denúncia espontânea aos casos em que o sujeito passivo compensa o débito confessado com atraso, mediante apresentação de Dcomp.

Cientificado (fls. 601) o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 610/646, no qual reitera as razões já suscitadas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

O contribuinte apresentou Dcomp, em 30/05/2012, onde pleiteou direito creditório de CSLL decorrente de pagamento indevido ou a maior e efetuou compensação de débito de mesmo tributo com vencimento em 31/07/2008. Tendo em vista que a Dcomp foi transmitida após o vencimento do débito confessado, incluiu o valor principal deste acréscido de juros de mora.

Embora a autoridade administrativa tenha reconhecido integralmente o direito creditório, concluiu que este era insuficiente para quitar o débito confessado, pois incluiu a multa de mora decorrente do atraso na sua extinção.

A decisão recorrida, manteve a decisão baseando-se nos seguintes fundamentos:

a) A Nota Técnica Cosit nº 01, de 18/01/2012, por meio da qual considerou restar configurada a denúncia espontânea quando o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação na Dcomp, teria sido revogada pela Nota Técnica Cosit nº 19 de 16/06/2012;

b) De acordo com a nova orientação da Cosit, firmada na Nota Técnica 19/2012, a compensação não pode ser equiparada à compensação para efeito de denúncia espontânea, uma vez que o artigo 138 do CTN utiliza a expressão "pagamento".

c) Apesar da Nota Técnica Cosit nº 19 ter sido publicada posteriormente à compensação promovida pela contribuinte (a compensação foi efetuada em 30/05/2012 e a Nota Técnica foi publicada em 16/06/2012) este seria aplicável por tratar-se de ato exclusivamente interpretativo.

Antes de entrar no mérito da discussão central dos autos, qual seja, se o benefício da denúncia espontânea se aplica na hipótese de compensação ou se está restrita às hipóteses de pagamento, entendendo deve ser analisada a aplicação do artigo 100 do CTN à hipótese em questão.

A decisão recorrida afastou a aplicação do artigo 100 do CTN sob o seguinte fundamento:

Não se alegue que o contribuinte teria observado norma expedida pela Receita Federal vigente à época da transmissão da Dcomp, que se deu em 30/05/2012, exatamente entre a data de expedição na NT Cosit nº 01 (janeiro de 2012) e a data da NT Cosit nº 19 (junho de 2012), e que, por isso, não se lhe imporiam penalidades moratórias em razão do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN. Isto porque a NT não é ato normativo, mas simplesmente ato administrativo consoante Portaria RFB nº 1.098, de 2013, não se subsumindo à hipótese do inciso I:

No entanto, esqueceu-se a decisão recorrida que o artigo 100 do CTN, abaixo transcrito, não se restringe às hipóteses de atos normativos expedidos pelas autoridades normativas. Abrange, também, as **práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas**.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.(grifamos)

Para demonstrar essa prática reiterada é desnecessário transcrever as diversas decisões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento mencionadas pela Recorrente, uma

vez que a própria decisão recorrida reconhece que a orientação da Nota Técnica nº 1 era reiteradamente adotada pelas DRJ's, conforme se constata pelo trecho abaixo transcrito:

Por meio deste ato administrativo a Cosit considerou restar configurada a denúncia espontânea quando o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp.

14. Em que pese tal ato administrativo não vincular os demais órgãos da Receita Federal à época de sua expedição, qualidade que passou a ter apenas a partir da vigência da Portaria RFB nº 379, de 2013, as decisões proferidas pelas DRJs à época passaram a adotar o referido entendimento, conforme pode ser visto nos acórdãos mencionados pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade. (grifamos)

O artigo 100 do CTN visa resguardar a confiança legítima que o contribuinte deposita nas orientações administrativas. Como esclarece ALIOMAR BALEEIRO, na sua clássica obra:

4.PRÁTICAS DAS AUTORIDADES

Considera-se como boa interpretação aquela que resulta de antiga, iterativa e pacífica aplicação da lei sob determinada diretriz por parte do próprio Fisco. Se as autoridades deram sentido uniforme a uma disposição, entende-se tal inteligência como a mais compatível com o texto.

Julgados do Supremo Tribunal Federal têm protegido o contribuinte contra a mudança de critério das repartições e autoridades na interpretação da legislação tributária. Ela não pode prejudicar, sobretudo punir o contribuinte pelos fatos e atos anteriores à nova orientação

(...)

Rezava o art. 109, III, do anteprojeto R. G. Sousa, como complementos da legislação tributária: "As práticas, métodos, processos, usos e costumes de observância reiterada por parte da autoridades administrativas, desde que não sejam contrários à legislação tributária ou à jurisprudência firmada pelo Poder Judiciário." Isso era reiterado no art. 112 daquele projeto revisto ou Projeto Aranha R. G. Sousa. (BALEEIRO, Aliomar - Direito Tributário Brasileiro, 11ª edição, p.648) (grifamos)

Ora, a interpretação firmada pela Nota Técnica Cosit nº 01, além de não ser contrária à legislação tributária, encontra respaldo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica pelas decisões abaixo transcritas:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM

PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve 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 algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.

3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos. (STJ, EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015) (grifamos)

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

1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.

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 (STJ, AgRg no REsp 1136372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 18/05/2010) (grifamos)

Além disso, o argumento de que a Nota Técnica nº 19/2012 é "ato interpretativo" e, por isso, se aplica retroativamente, não encontra qualquer amparo no Código Tributário Nacional. Ao contrário, como visto, o código busca preservar os atos praticados pelo contribuinte consentâneo às orientações das autoridades administrativas. A única retroatividade admitida pelo código refere-se às **leis** expressamente interpretativas, conforme se verifica pelo artigo 106 abaixo transcrito.

*Art. 106. **A lei** aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, **excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados** (grifamos).*

De todo modo, pela leitura do artigo 106 acima transcrito, constata-se que a exclusão das penalidades é imperativa mesmo nas hipóteses de leis interpretativas. Ou seja, mesmo que se adote a premissa utilizada pela decisão recorrida, de que a NT Cosit nº 19/2012 retroage em razão do seu "caráter interpretativo", a penalidade estaria igualmente excluída.

Sendo assim, tendo em vista que a compensação discutida nos presentes autos foi realizada antes da publicação da NT Cosit 19/2012 (e, portanto, na vigência da NT Cosit nº 1) deve ser preservada em razão da norma do art. 100, III do CTN.

Por fim, quanto ao mérito da discussão é importante destacar a recente decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do Acórdão nº 9101-003.687, publicada em 18/10/2018, no qual foi reconhecida a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea, nas hipóteses de compensação:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano- calendário: 2009

*COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
COMPENSAÇÃO.*

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

Assim como a decisão acima transcrita, entendo que a norma do art. 138 do CTN não se aplica apenas às hipóteses de *pagamento em dinheiro*: a norma de denúncia espontânea incide igualmente em face de outras hipóteses em que haja equivalente *adimplemento*, como é o caso da regular compensação tributária. Não se trata de interpretação ampliativa ou restritiva, mas de reconhecimento do âmbito de incidência prescrito pelo legislador.

Em face de todo o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio.

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Rogério Borges - Redator Designado

Como de costume, o voto da ilustre Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio está muito bem fundamentado.

Contudo, este colegiado, após ampla discussão, divergiu do seu entendimento, no tocante à equiparação de compensação à pagamento para fins de constatação de denúncia espontânea, e por consequência da não aplicação do alegado artigo 100 do CTN.

O art. 138 do CTN é taxativo na sua disposição que a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento do tributo¹.

Não há condições de considerar a compensação como forma de pagamento por se tratar de uma extinção do crédito tributário, pois há outras modalidades de extinção elencados no art. 156 do CTN.

Igualmente, não há, até o momento, nenhuma norma no âmbito do Ministério da Fazenda e nem precedente que vincule este Conselho para tal entendimento de se aceitar tal situação.

Inclusive, há decisão do E. STJ do tema em sentido contrário ao pleiteado pela recorrente:

AgInt no REsp 1568857/PR AGRADO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2015/0297768-0

Relator: Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 16/05/2017

Data da Publicação: DJe 19/05/2017

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRADO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. DEFICIÊNCIA NA ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC/73. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata

¹ rt. 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.

dos pontos pelos quais o acórdão incorreu em omissão, contradição ou obscuridade. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.

2. 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. Precedentes: EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe30/11/2016; AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/9/2015; AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/9/2012.

3. Agravo interno a que se nega provimento. (grifamos)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente), Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

REsp 1657437/RS RECURSO ESPECIAL 2017/0046101-0

Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 04/04/2017

Data da Publicação: DJe 25/04/2017

EMENTA

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o pagamento do tributo é realizado através da compensação" (fl. 665, e-STJ).

2. A Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, firmou o entendimento de que "a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN".

3. Recurso Especial provido.(grifamos)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: ""A

Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente) e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator."

Ou seja, tal decisão segue a linha que difere a situação de pagamento e compensação para fins de reconhecimento da denúncia espontânea.

Neste sentido, deve haver a aplicação de multa de mora no caso concreto, o que acarretaria um crédito menor do que o débito declarado/confessado em PER/Dcomp. Seria um caso de imputação proporcional, que está perfeitamente legal, como já emanado no voto vencido do nobre relator.

No que tange à eventual aplicação do artigo 100 do CTN ao caso, o caso *in concretu* apresentado não se configura como denúncia espontânea nos termos do artigo 138 do mesmo CTN, as evocadas Notas Técnicas (NTs), de caráter meramente interpretativo, como bem analisados na decisão *a quo*, não são aplicáveis.

Quando da emissão da NT Cosit nº 01, de 18/01/2012, a qual a recorrente se baseia para ter adotado a postura pleiteada no presente processo, a mesma foi criada com objetivo de orientação internamente a Receita Federal do Brasil, e identificado a sua impropriedade, foi cancelada por meio da NT Cosit nº 19, de 12/06/2012, corrigindo-a. Ao transmitir sua Per/Dcomp em 30/05/2012, entre a data de expedição de ambas NTs. não criou uma vinculação nos termos do artigo 100 do CTN, pois as NTs não são atos normativos, e, por consequência, nem houve a prática reiterada pela autoridade administrativa pois não foram direcionadas aos contribuintes, muito menos nem pessoalmente à recorrente.

Como salienta a decisão *a quo*, as NTs não são publicadas no DOU, seja no *site* da Receita Federal, não tendo alcance para o público externo (no caso, contribuintes). Assim, não podem ser evocadas para a postura adotada pela recorrente.

Dito isto, NEGA-SE PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges