



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

Processo nº 10283.005542/2007-88
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.323 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2017
Matéria COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ
Recorrente LG ELETRONICS DA AMAZÔNIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU QUE RECONHECE O DIREITO CREDITÓRIO INTEGRALMENTE, MAS HOMOLOGA PARCIALMENTE A COMPENSAÇÃO. DÉBITO COMPENSADO VENCIDO. IMPUTAÇÃO DE MULTA DE MORA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A solução do litígio, adotada pelo acórdão recorrido, ao homologar apenas parcialmente a compensação pleiteada, em que pese tenha reconhecido integralmente o direito creditório, decorre da própria legislação que regula o instituto da compensação tributária, que determina a imputação de multa e juros aos débitos compensados depois de vencidos. Inexiste violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa no fato do despacho decisório não ter suscitado tal questão, na medida em que aquele sequer reconheceu o direito creditório pleiteado. Desnecessidade de realização de lançamento das diferenças apuradas. A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A confissão de débitos depois de vencidos em Declaração de Compensação, ainda que antes do início de qualquer procedimento fiscal, não caracteriza denúncia espontânea e, portanto, não exclui a aplicação da multa punitiva. O instituto da denúncia espontânea só se aperfeiçoa mediante o efetivo pagamento do débito confessado.

PER/DCOMP. CARÁTER CONSTITUTIVO.

A declaração de compensação tem caráter constitutivo e é condição indispensável para a efetivação da compensação, de modo que, a falta de sua

apresentação para fins de restituição/compensação do crédito apurado, no prazo legal, implica na prescrição do direito creditório.

ESTIMATIVAS MENSAIS. CSSL. CONFISSÃO EM DCOMP. DÉBITOS VENCIDOS. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A obrigação de antecipar o pagamento da contribuição social, a título de estimativas mensais, decorre de previsão legal expressa, ensejando a aplicação das mesmas penalidades previstas para os tributos federais quando recolhidos a destempo. Uma vez declarado o débito já vencido, por meio de Declaração de Compensação, que tem caráter de confissão de dívida e de constituição do crédito tributário, inexistente base legal para a exclusão da multa de mora, ainda que o contribuinte tenha apurado base de cálculo negativa ao final do período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogerio Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ester Marques Lins de Sousa, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 01-14-841, de 14/08/2009, proferido pela 1ª Turma da DRJ-Belém/PA, a qual acolheu parcialmente a manifestação de inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório que negou reconhecimento ao direito creditório no valor original de R\$ 1.805.679,32, relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002, apresentado por meio do pedido de compensação formulado na PER/Dcomp nº 29196.91323.130204.1.7.02-5492. A decisão recorrida reconheceu integralmente o direito creditório pleiteado, mas homologou apenas parcialmente a compensação pleiteada, nos termos sintetizado na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

SALDO NEGATIVO IRPJ. RETENÇÕES NA FONTE.

Tendo o contribuinte declarado, na DIPJ entregue tempestivamente, a retenção de imposto de renda e apresentado, quando intimado, o comprovante autenticado, incabível a glosa de IRRF ainda que inexistia DIRF.

VARIAÇÕES CAMBIAIS. ESCRITURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Comprovada a escrituração e tributação das variações cambiais pelo regime de competência, incorreta a adição ao lucro real procedida pelo Fisco.

Com efeito, embora tenha reconhecido integralmente o direito creditório pleiteado, o colegiado recorrido verificou que o montante era insuficiente para a quitação integral dos débitos informados na DComp, homologando apenas parcialmente a compensação pleiteada, *verbis*:

O demonstrativo de compensação (fls.250/252) revela que o crédito reconhecido compensou parcialmente os débitos declarados, tendo restado os seguintes saldos devedores:

R\$ 2.826,29 em relação ao débito CSLL, 2484, 11/2003, valor original R\$ 14.509,16;

R\$ 250.949,23 em relação ao débito PIS, 6912, 01/2004, valor original R\$ 250.949,23.

Da Conclusão

Isto posto, voto no sentido de **reconhecer integralmente** o direito creditório referente a **saldo negativo IRPJ ano-calendário 2002** no valor de **R\$ 1.805.679,32** e declarar **procedente em parte a manifestação de inconformidade** haja vista a **homologação parcial das compensações**, tendo restado saldo devedor conforme discriminado abaixo:

R\$ 2.826,29 em relação ao débito CSLL, 2484, 11/2003, valor original R\$ 14.509,16;

R\$ 250.949,23 em relação ao débito PIS, 6912, 01/2004, valor original R\$ 250.949,23.

Cientificada em 14/12/2009 (e-fls.270), a interessada interpôs recurso voluntário em 13/01/2010 (e-fls. 322), no qual apresenta as seguintes razões:

a) que de forma acertada a decisão recorrida reconheceu integralmente o direito creditório pleiteado, mas para sua surpresa indicou a existência de uma saldo devedor de R\$ 2.826,29 do débito de CSLL de 11/2003 e de R\$ 250.949,23 relativo ao débito de PIS de 01/2004, o que não pode prosperar;

b) que ao analisar a decisão recorrida, verificou, não sem esforço diante da falta de clareza neste ponto, que a autoridade julgadora acresceu multa moratória de 20% aos débitos compensados após os respectivos vencimentos, razão pela qual o crédito original seria insuficiente para compensar todos os débitos informados nas DCOMPs ora discutidas;

c) que o despacho decisório que indeferiu a compensação centrou-se unicamente no não reconhecimento do direito creditório e em momento algum mencionou a existência de valores adicionais aos débitos de CSLL e PIS informados na DComp, nem faz menção à aplicação de multa moratória a parte dos débitos compensados;

d) que, consequentemente, sua manifestação de inconformidade se ateve unicamente a discussão acerca do direito creditório, já que uma vez que reconhecidos tais créditos, deveriam as declarações de compensação ser integralmente homologadas, extinguindo-se os débitos;

e) que a decisão recorrida inovou os fundamentos do despacho ao aplicar a multa de mora aos créditos compensados após os respectivos vencimentos

f) que uma vez que a menção aos referidos débitos só consta da decisão recorrida e não no despacho decisório, não lhe foi garantida a oportunidade de questioná-la, em processo dialético, desde a primeira instância, o que implica em cerceamento de seu direito de defesa e ofensa ao princípio do contraditório, mormente não tendo sido indicada a identificação dos critérios de tal montante;

g) que tal procedimento acarreta a nulidade da decisão recorrida por cerceamento ao direito de defesa e prática de lançamento por autoridade incompetente, além de violação ao art. 146 do CTN;

h) que a exigência de valores a título de multa de mora sem que tenha sido mencionados no despacho decisório implica em supressão de instância de julgamento, impedindo a contribuinte de impugnar as bases legais inéditas trazidas na decisão da DRJ

i) que os contornos jurídicos do lançamento só podem ser definidos pela autoridade competente para tanto, nos termos do art. 142 do CTN, sob pena de ofensa ao processo legal, ao contraditório e a ampla defesa;

j) que a inexistência de lançamento das supostas diferenças em função da imposição de multa de mora, levada a efeito, consolida a situação jurídica;

k) que a PER/Dcomp tem natureza meramente declaratória das compensações que foram realizadas, de modo que sua entrega após o vencimento do tributo não enseja a aplicação da multa moratória;

l) que a compensação é forma de extinção das obrigações tributárias e, como foi realizada antes do início de qualquer procedimento fiscal, resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, o que elide a aplicação da multa moratória;

m) que o crédito é suficiente para a quitação dos débitos constantes da DComp, nos termos informados e jamais impugnados pelas autoridades fiscais;

n) que, além disso, no ano-calendário 2003 a recorrente apurou base de cálculo negativa da CSLL ao final do exercício e considerando que a maioria dos débitos compensados consistem em antecipações de CSLL devidas por estimativa, afigura-se descabida a imposição da multa de mora sobre tais débitos;

Ao final requer o provimento do recurso, de forma que sejam homologadas integralmente as compensações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, dele conheço.

Restou controvertido nos autos, tão somente, a não homologação integral da compensação pleiteada, na medida em que o colegiado recorrido identificou que a contribuinte pleiteou a extinção de débitos em valor superior ao crédito pleiteado.

Com efeito, o acórdão recorrido identificou que a utilização do crédito reconhecido na extinção dos débitos era insuficiente e compensou parcialmente os débitos declarados, tendo apontado um saldo devedor de **R\$ 2.826,29**, em relação ao débito CSLL, 2484, competência 11/2003, e de **R\$ 250.949,23** em relação ao débito PIS, 6912, competência 01/2004.

A recorrente alega que tal discussão somente surgiu por ocasião do julgamento de primeira instância, de modo que não lhe foi garantida a oportunidade de questioná-la desde logo, o que implica em cerceamento de seu direito de defesa e ofensa ao princípio do contraditório, mormente não tendo sido indicada a identificação dos critérios de tal montante.

Na perspectiva da recorrente seria, então, nula a decisão recorrida sob este aspecto.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

A não homologação da compensação em sua integralidade decorre do fato de que o crédito pleiteado, corrigido, é inferior aos débitos compensados.

Assim, o fato de os créditos terem sido integralmente reconhecidos pelo acórdão de primeiro grau não é, por si só, suficiente para sua homologação.

Ocorre que a recorrente apresentou pedido de compensação de débitos de CSLL que já estavam vencidos por ocasião da apresentação da declaração de compensação, de modo que, nos cálculos foram imputados juros e multas proporcionais até a data do pedido de compensação, resultando insuficiente o crédito apontado.

O contribuinte se diz surpreendido com tais diferenças, mas tal procedimento já era previsto nas normas que regiam a compensação à época da apresentação da declaração de compensação (IN.SRF. nº 210/2002), *verbis*:

Art. 27. Na compensação a unidade da SRF adotará os seguintes procedimentos

I - debitar o valor bruto da restituição, acrescido de juros, se cabíveis, ou do ressarcimento, à conta do tributo ou da contribuição respectiva;

II - creditar o montante utilizado para a quitação dos débitos à conta do respectivo tributo ou contribuição e dos respectivos acréscimos legais, quando devidos;

III - registrar a compensação nos sistemas de informação da SRF que contenham informações relativas a pagamentos e compensações.

Parágrafo único. Na hipótese de compensação de ofício, a unidade da SRF deverá:

I - certificar:

a) no pedido de restituição ou de ressarcimento, qual o valor utilizado na quitação de débitos e, se for o caso, o saldo a ser restituído ou ressarcido;

b) no processo de cobrança, qual o montante do crédito tributário extinto pela compensação e, sendo o caso, o saldo remanescente do débito;

II - expedir ordem bancária, na hipótese de saldo a restituir ou a ressarcir, ou aviso de cobrança, na hipótese de saldo remanescente de débito.

*Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e **os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência**, até a data da entrega da Declaração de Compensação.-(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 323, de 24 de abril de 2003)*

[...]

O Superior Tribunal de Justiça - STJ já decidiu que não se aplica à compensação tributária as normas de imputação de pagamento previstas no Código Civil, sendo válidas as normas estipuladas pela administração tributária, por delegação legal. Assim, se pronunciou o STJ no rito dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C do antigo CPC, *verbis*:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO EM PAGAMENTO. ART. 354 DO CÓDIGO CIVIL. INAPLICABILIDADE. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO. MATÉRIA DECIDIDA

PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1002932/SP, JULGADO EM 25/11/09, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. O princípio da irretroatividade implica a aplicação da LC 118/2005 aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas após a mesma, tendo em vista que a referida norma pertine à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação.

2. A Primeira Seção, quando do julgamento do Resp 1002932/SP, sujeito ao regime dos "recursos repetitivos", reafirmou o entendimento de que "O advento da LC 118/05 e suas consequências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova." (RESP 1002932/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25/11/2009)

3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

4. In casu, a recorrente, que impetrou o presente mandamus em 26/08/2005, pugna pelo reconhecimento do prazo prescricional decenal, porquanto o Tribunal de origem entendeu ser aplicável à espécie o prazo quinquenal, merecendo reforma, nesse particular, o acórdão recorrido, para reconhecer a inoccorrência da prescrição relativamente aos pagamentos efetuados nos 10 anos imediatamente anteriores ao ajuizamento da ação, com observância do critério de contagem do prazo prescricional acima explicitado.

5. A imputação do pagamento na seara tributária tem regime diverso àquele do direito privado (artigo 354 do Código Civil), inexistindo regra segundo a qual o pagamento parcial imputar-se-á primeiro sobre os juros para, só depois de findos estes, amortizar-se o capital. (Precedentes: REsp 1130033/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2009, DJe 16/12/2009; AgRg no Ag 1005061/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 03/09/2009; AgRg no REsp 1024138/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2008, DJe 04/02/2009; AgRg no REsp 995.166/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2009, DJe 24/03/2009; REsp 970.678/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2008, DJe 11/12/2008; REsp 987.943/SC, Rel. Ministra ELLIANA CALMON, SEGUNDA

TURMA, julgado em 19/02/2008, DJ 28/02/2008; AgRg no REsp 971016/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/10/2008, DJe 28/11/2008)

6. Os artigos do Código Civil, que regulam os institutos da imputação e da compensação, dispõem que, in verbis: Da Imputação do Pagamento (...)

"Art. 354. Havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e depois, no capital, salvo estipulação em contrário, ou se o credor passar quitação por conta do capital."

Da compensação (...)

"Art. 374. A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo."

(Revogado pela Lei 10.677/03)

"Art. 379. Sendo a mesma pessoa obrigada por várias dívidas compensáveis serão observadas, no compensá-las, as regras estabelecidas quanto à imputação do pagamento."

7. O art. 374 restou expressamente revogado pela Lei n.º 10.677/2003, a qual, não tendo sido declarada inconstitucional pelo STF, deve ser aplicada, sob pena de violação de cláusula de plenário, ensejando reclamação por infringência da Súmula Vinculante n.º 10, verbis: "Viola a cláusula de reserva de plenário (cf, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

8. Destarte, o próprio legislador excluiu a possibilidade de aplicação de qualquer dispositivo do Código Civil à matéria de compensação tributária, determinando que esta continuasse regida pela legislação especial. O Enunciado n.º 19 da Jornada de Direito Civil CEJ/STJ consolida esse entendimento, litteris:

"19 - Art. 374: a matéria da compensação no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais de Estados, do Distrito Federal e de Municípios não é regida pelo art. 374 do Código Civil."

9. Deveras, o art. 379 prevê a aplicação das regras da imputação às compensações, sendo certo que a exegese do referido diploma legal deve conduzir à limitação da sua eficácia às relações regidas pelo Direito Civil, uma vez que, em seara de Direito Tributário, vige o princípio da supremacia do interesse público, mercê de o art. 354, ao disciplinar a imputação do pagamento no caso de amortização parcial do crédito por meio de compensação, ressaltar os casos em que haja estipulação em contrário, exatamente em virtude do princípio da autonomia da vontade, o qual, deslocado para o segmento fiscal, impossibilita que o interesse privado se sobreponha ao interesse público.

10. Outrossim, a previsão contida no art. 170 do CTN, possibilitando a atribuição legal de competência, às autoridades administrativas fiscais, para regulamentar a matéria relativa à compensação tributária, atua como fundamento de validade para as normas que estipulam a imputação proporcional do crédito em compensação tributária, ao contrário, portanto, das normas civis sobre a matéria.

11. Nesse sentido, os arts. 66 da Lei 8.383/91, e 74, da Lei 9.430/96, in verbis:

"Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

(...)

§ 4º. O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo."

"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição."

12. Evidenciada, por conseguinte, a ausência de lacuna na legislação tributária, cuja acepção é mais ampla do que a adoção de lei, e considerando que a compensação tributária surgiu originariamente com a previsão legal de regulamentação pela autoridade administrativa, que expediu as IN's n.º 21/97, 210/2002, 323/2003, 600/2005 e 900/2008, as quais não exorbitaram do poder regulamentar ao estipular a imputação proporcional do crédito em compensação tributária, reputa-se legítima a metodologia engendrada pela autoridade fiscal, tanto no âmbito formal quanto no material.

13. A interpretação a contrario sensu do art. 108 do CTN conduz à conclusão no sentido de que a extensa regulamentação emanada das autoridades administrativas impõe-se como óbice à integração da legislação tributária pela lei civil, máxime à luz da sistemática adotada pelo Fisco, a qual respeita a integridade do crédito fiscal, cuja amortização deve engendrar-se de forma

única e indivisível, principal e juros, em perfeita sintonia com a legislação vigente e com os princípios da matemática financeira, da isonomia, ao corrigir tanto o crédito quanto o débito fiscais pelo mesmo índice (SELIC), mercê de se compatibilizar com o disposto no art. 167 do CTN, que veda a capitalização de juros.

14. Sob esse enfoque são os termos da IN SRF 900/08, que regulamenta, hodiernamente, a matéria referente à compensação com crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior.

15. Recurso especial parcialmente provido, tão-somente para determinar a aplicação do prazo prescricional decenal. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Desta forma, a solução do litígio, adotada pelo acórdão recorrido, ao homologar apenas parcialmente a compensação pleiteada, em que pese tenha reconhecido integralmente o direito creditório, decorre da própria legislação que regula o instituto da compensação tributária, inexistindo, assim, qualquer violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa no fato do despacho decisório não ter suscitado tal questão. O fato é que este nem poderia suscitar tal questão, na medida em que sequer reconhecera o direito creditório pleiteado.

Também não se sustenta a alegação da recorrente de que a questão da diferença exigida é estranha ao presente processo e que para ser discutida teria de haver sua constituição pelo lançamento. Ocorre que "a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados" (art. 74, § 6º da Lei nº 9.430/1996).

Assim, voto por rejeitar a alegação de nulidade suscitada.

No mérito a recorrente alega que não há que se falar em multa uma vez que essa não foi constituída e que nem poderia, já que o pagamento mediante compensação foi realizado por iniciativa da recorrente, anteriormente ao início de qualquer procedimento fiscal (art. 138 do CTN).

A questão a ser dirimida é se a quitação do tributo por meio de compensação se adequa ao cumprimento da norma que disciplina o instituto no CTN, *verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Como se vê, a norma exige duas condições para o beneplácito: a denúncia (declaração) espontânea do débito, antes de qualquer procedimento fiscal, e o seu pagamento acrescido dos juros de mora.

Nota-se, inicialmente, que a norma fixa expressamente o "pagamento" do tributo devido, como uma das condições. Não se refere à quitação ou extinção do débito.

A compensação tributária é uma das formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, II do CTN, mas não se configura em pagamento, na medida em que está sujeita posterior homologação, sob condição resolutória. Ou seja, poderá não ser confirmada a quitação do tributo se a compensação não for homologada.

Me parece que o dispositivo legal que instituiu a denúncia espontânea é taxativo quanto às condições para sua aplicação. Se, além da confissão do débito, quisesse eleger outra forma de quitação do tributo, além do pagamento, teria o legislador utilizado expressão mais ampla, como a prevista no caput do art. 156 do mesmo código, ou seja a "extinção".

A jurisprudência desta 3ª Câmara, embora não seja unânime, aponta nesse sentido. Confira-se:

Acórdão 1302-001.237, de 06/11/2013:

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA.

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

Acórdão nº 1302-001.736, de 10/12/2015:

IMPUTAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO AOS DÉBITOS COMPENSADOS EM ATRASO. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE. O direito creditório reconhecido deve ser imputado proporcionalmente aos débitos compensados acrescidos de multa e juros de mora devidos até a data da compensação. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional.

Acórdão nº 1301-001.511, de 07/05/2014:

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

À compensação, que extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação por parte da autoridade administrativa competente, não se aplica o instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

Acórdão nº 1301-001.991, de 03/05/2016**COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA.**

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

A jurisprudência mais recente do STJ também é neste sentido. Confira-se a ementa do AgInt no Recurso Especial nº1.568.857-PR, Relator Ministro Og Fernandes, em 16/05/2017:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO 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 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, DJe 30/11/2016; 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.

Interessante transcrever a ementa de um dos precedentes mencionados, para maior clareza do fundamento da decisão, *verbis*:

EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, (Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, 27/11/2016):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIO EXISTENTE. OMISSÃO PROVENIENTE DE JULGAMENTO ANTERIOR DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO SOBRE O TEMA DECIDIDO. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A DESTEMPO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA.

1. *Tratando-se de recurso de fundamentação vinculada, o conhecimento dos aclaratórios pressupõe que a parte demonstre haver, pelo menos, um dos vícios previstos no art. 1022 do CPC de 2015. In casu, conforme narrado pela embargante, o acórdão foi omissivo, uma vez que não analisou o entendimento exarado no REsp 1.149.022/SP, julgado pelo rito dos repetitivos.*

2. *Com efeito, no referido decisum, o STJ entendeu que a denúncia espontânea não está caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ).*

3. *Ademais, 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".*

4. *Embargos de Declaração acolhidos com efeitos infringentes.*

Neste diapasão entendo que não restou configurada a alegada denúncia espontânea.

Com relação ao argumento subsidiário de que a Dcomp tem caráter meramente declaratório da compensação, uma vez que o crédito já seria pré-existente, este não encontra guarida na lei que regula o procedimento.

Com efeito, o CTN estabelece que a compensação é uma das formas de extinção do crédito tributário (art. 156, II), nas condições e sob as garantias que a lei estipular (art. 170).

A lei nº 9.430/1996, estabeleceu no seu art. 74, § 2º, que a compensação será efetuada mediante a entrega de declaração dos créditos utilizados e respectivos débitos compensados, *verbis*:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual

constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Portanto, a declaração de compensação passou a ter caráter constitutivo e é condição indispensável para a efetivação da compensação, de modo que, a falta de sua apresentação para fins de restituição/compensação do crédito apurado, no prazo legal, implica na prescrição do direito creditório.

Por fim, também não pode prevalecer a argumentação do sujeito passivo de que, uma vez se tratando de débitos de estimativas de CSLL do ano-calendário 2003, no qual apurou ao final do período base de cálculo negativa, seria inaplicável a multa de mora.

A obrigação de antecipar o pagamento do referido tributo, a título de estimativas mensais, decorre de previsão legal expressa, ensejando a aplicação das mesmas penalidades previstas para os tributos federais quando recolhidos a destempo.

Desta feita, uma vez declarado o débito já vencido, por meio de Declaração de Compensação, que tem caráter de confissão de dívida e de constituição do crédito tributário, inexistindo base legal para a exclusão da multa de mora, ainda que o contribuinte tenha apurado base de cálculo negativa ao final do período de apuração.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator