



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.901991/2010-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-006.490 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de maio de 2019
Recorrente DIAS BRANCO ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Luciana Matos Pereira Barbosa (relatora do processo paradigma), Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egypto, que davam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking. O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos. Portanto, aplica-se o decidido no julgamento do processo 10380.901989/2010-87, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Matheus Soares Leite, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

O presente recurso foi objeto de julgamento na sistemática prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, adoto o relatório objeto do Acórdão nº 2401-006.487, de 8 de maio de 2019 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, proferido no âmbito do processo nº 10380.901989/2010-87, paradigma deste julgamento, na forma a seguir apresentada.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE (DRJ/FOR) que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a manifestação de inconformidade, conforme ementa do Acórdão nº 08-21.220 (fls. 51/57 do processo paradigma):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA DE MORA. CABIMENTO.

A denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, exclui a responsabilidade da interessada pela infração, o que impede a aplicação da multa de ofício pelo fisco, mas não extingue a obrigação do pagamento da multa de mora, a qual nasce no dia seguinte à data do vencimento do pagamento da obrigação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALCANCE

A função das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, consiste em examinar a consentaneidade dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes sendo facultado pronunciar-se a respeito da conformidade ou não da lei, validamente editada, com os demais preceitos emanados pela Constituição Federal.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO.
NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo trata do pedido de compensação (PER/DCOMP) apresentado pelo Contribuinte no qual pretende se utilizar de crédito relativo à pagamento indevido ou maior que o devido do Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF, para amortizar débitos em seu nome.

A DRF/FOR emitiu Despacho Decisório não reconhecendo integralmente o direito creditório pleiteado e, conseqüentemente, não homologando a compensação, com base no argumento de que o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados no PER/DCOMP.

A DRF/FOR homologou parcialmente a compensação declarada, permanecendo o valor devido consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados acrescido de multa e juros.

O Contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório e, inconformado com a decisão proferida, tempestivamente, apresentou sua Manifestação de Inconformidade.

O Processo foi encaminhado para 3ª Turma da DRJ/FOR que decidiu por unanimidade considerar IMPROCEDENTE a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Contribuinte.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão proferido pela DRJ/FOR, via Correios, e, tempestivamente, interpôs seu Recurso Voluntário.

Em seu Recurso Voluntário o Contribuinte argui a ilegalidade da cobrança de Multa de Mora alegando que, no presente caso, antes de qualquer procedimento fiscal, houve denúncia espontânea, o que impõe a exclusão da Multa por imposição legal.

Afirma que realizou o pagamento do tributo devidamente atualizado com a multa e, ao tomar ciência do equívoco, se creditou do valor pago via PER/DCOMP, realizando, em seguida, novo pagamento, via compensação, do valor principal acrescido de juros de mora, mas sem multa, em razão da indubitável configuração da denúncia espontânea.

Finaliza o Recurso pedindo o reconhecimento do direito de não pagar Multa de Mora, em razão de ter realizado pagamento do tributo devido por meio de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

Este processo foi julgado na sistemática prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão nº 2401-006.487, de 8 de maio de 2019 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, proferido no âmbito do processo nº 10380.901989/2010-87, paradigma deste julgamento.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o inteiro teor do voto vencedor proferido na susodita decisão paradigma, a saber, Acórdão nº 2401-006.487, de 8 de maio de 2019 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária:

“Em que pese as corriqueiras lógica e clareza com que o I. Relatora apresenta suas razões, pretendo demonstrar as razões da minha discordância quanto ao julgamento de mérito da matéria ora submetida.

DO MÉRITO

A lide diz respeito à possibilidade de a compensação de débitos declarados em PER/DCOMP, após os respectivos prazos de vencimento, atrair o benefício da denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN - e, conseqüentemente, afastar a incidência da multa de mora sobre esses débitos.

Sobre a matéria, alega a Recorrente, em suas razões recursais, às fls. 63, o seguinte:

(...)

No presente caso, a recorrente, antes de qualquer procedimento do Fisco, realizou o pagamento do tributo devidamente atualizado, tendo, contudo, creditado-se, posteriormente, no mesmo período, desse valor, via PER/DCOMP's, realizando, em seguida, novo pagamento (compensação tributária), o que implicou a constituição do correlato crédito tributário nesse momento, mediante pagamento do valor do principal acrescido de juros de mora, mas sem multa, em razão da indubitável configuração da denúncia espontânea.

(...)

Ou seja, entende o contribuinte que o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN compreende não somente o pagamento, mas igualmente a compensação, posto ser esta também modalidade de extinção do crédito tributário prevista no art. 156 do citado diploma legal.

Vejamos a dicção do art. 138 do CTN:

*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.

(*) destaques acrescentados

É de se destacar que resta consolidado o entendimento que configura denúncia espontânea a hipótese na qual o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito (sujeito a lançamento por homologação), retifica-a antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, noticiando a existência de diferença a maior, com o concomitante pagamento.

Entretanto, a questão controvertida objeto dos autos impõe perquirir a extensão semântica do vocábulo "pagamento" utilizado pelo retromencionado art. 138 do CTN. Em outras palavras: a saber se a expressão "pagamento" compreende também a compensação por serem ambas modalidades de extinção de crédito tributário.

Entendo que não. É certo que a compensação e o pagamento são formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, incisos I e II do CTN. Contudo, com a redação dada pela Lei 10.637 de 2002 ao art. 74 da Lei nº 9.430 de 1996, a compensação mediante apresentação da Declaração de Compensação DCOMP foi expressamente reconhecida como extintiva do crédito tributário, **mas sob condição resolutória de sua ulterior homologação**, in verbis:

Art. 74 (...)

§2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da sua ulterior homologação.

(...)

* destaques acrescentados

Desta forma, quando, em vez de realizar o pagamento o contribuinte apresenta pedido de compensação, a extinção do crédito tributário está sujeita à manifestação posterior da autoridade fazendária no sentido de homologar ou não o pedido de compensação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência dos encargos moratórios.

Consequentemente, dependente a compensação da homologação por parte da autoridade fazendária, não se pode concluir que o sujeito passivo tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento do tributo e realizado o seu pagamentos integral nos termos do art. 138 do CTN, deixando assim de ser albergado pelo instituto da denúncia espontânea.

Esse é o entendimento esposado pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Agravo Interno no REsp 1.585.052/RS, expresso no voto condutor do julgado proferido pelo Ministro Humberto Martins, a saber:

(...)

"Conforme consignado na análise monocrática, a denúncia espontânea é uma benesse legal que exige para sua implementação o pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora correspondentes.

Logo, a hipótese do art. 138 do CTN exige o pagamento do tributo que não se confunde com o pedido de compensação.

Quando, em vez de realizar o pagamento, o contribuinte apresenta pedido de compensação, a extinção do crédito tributário 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 dos encargos moratórios.

Desse modo, sendo a compensação dependente 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."

(...)

Vários Colegiados deste Conselho também manifestaram-se contrariamente à denúncia espontânea mediante compensação, consoante expresso nas seguintes ementas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

[...]

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 1301-001.991, Relator Conselheiro Waldir Veiga Rocha, sessão de 03 de maio de 2016)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/1993 a 31/07/1994

[...]

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea, o art. 138 do CTN exige-se a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Recurso Voluntário Negado (Acórdão nº 3802-004.034, Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, sessão de 27 de janeiro de 2015,)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

Oportuna a transcrição dos argumentos expostos pelo Conselheiro Roberto Massao Chinen no voto condutor do Acórdão nº 1801-001.835:

(...)

De acordo com o legislador, o pagamento, ao lado da compensação, são espécies do gênero "modalidades de extinção". O que vale para o gênero vale para a espécie, mas a recíproca não é verdadeira, lógica esta que se extrai do silogismo aristotélico. Se a compensação também excluísse a responsabilidade pela denúncia espontânea, porque não o fariam as demais formas de extinção do crédito tributário? A dação em pagamento em bens imóveis (inciso XI) configura denúncia espontânea? É mais razoável e prudente concluir que, se o legislador pretendesse contemplar a compensação, ou outras formas de extinção do crédito, não teria escrito somente "pagamento" no caput do art. 138 do CTN. Se assim o fez, é porque quis dizer que pagamento é pagamento, e não se confunde com compensação. E de fato, trata-se de duas espécies distintas, com efeitos diferenciados. O pagamento extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior. O mesmo não ocorre com a compensação, porque ela se sujeita a uma condição (resolutória) de decisão de não-homologação, que resolve (reverte) os efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto.

Teleologicamente falando, a denúncia espontânea guarda similaridade com o instituto do arrependimento, do direito penal, que o CP garante sob duas formas, o arrependimento eficaz (art.15) e o posterior (art. 16). Em ambas, o benefício (responder somente pelos atos já praticados e redução da pena, respectivamente) somente é concedido quando houver prova do arrependimento (impedimento do resultado no art. 15 e reparação do dano e restituição da coisa no art. 16). Nos dois institutos, o penal e o tributário, a função é a mesma: a prevalência da premiação sobre o castigo. Se no direito penal exige-se certeza de que o acusado está arrependido, o mesmo vale para a denúncia espontânea. E tal certeza somente é obtida pelo pagamento.

(...)"

De fato, admitindo-se uma interpretação extensiva do disposto no art. 138 do CTN, pretendendo estender seus efeitos para a compensação por entender-se que a expressão "pagamento" abarca outras modalidades de extinção do crédito tributário, nos induz a pensar se as demais formas de extinção também não estariam compreendidas pelo benefício da denúncia espontânea. Entendo que não.

A meu ver, não cabe aqui a interpretação extensiva do vocábulo "pagamento" empregado no art. 138 do CTN, visando estender os efeitos da denúncia espontânea a outras formas de extinção do crédito tributário.

A interpretação é o processo lógico para estabelecer o sentido e a vontade da lei, sendo a interpretação extensiva a ampliação do seu conteúdo, efetivado pelo aplicador da norma do direito, quando a norma disse menos do que deveria. E obviamente, não foi o caso.

De fato, perquirindo o debate legislativo à época da discussão do projeto de lei em que se converteu o CTN, tem-se claro que, para o legislador originário, o efeito extintivo da compensação não é o mesmo do pagamento, considerado causa extintiva por excelência (grifos nossos), razão pela qual foi destacado na Exposição de Motivos (fls. 214) que a mesma não poderia ser imposta pelo contribuinte à Fazenda Pública, em razão do princípio da universalidade do orçamento.

Para concluir, não bastassem os elementos históricos a oferecer clareza ao conteúdo semântico da expressão "pagamento" contida no art. 138 do CTN, a interpretação sistemática, decorrente da estrutura principiológica do próprio sistema jurídico, mormente do Sistema Tributário Nacional, através do qual confronta-se a prescrição normativa com outra de que proveio ou dimana, verificando-se o nexo entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, nos leva ao mesmo entendimento. Assim, uma norma não pode ser vista de forma isolada pois o direito existe como sistema de forma ordenada e com certa sincronia, razão pela qual não é possível a compreensão da compensação como cláusula extintiva do crédito tributário a oferecer os mesmos efeitos do pagamento, à luz do que dispõe art. 74 da Lei nº 9.430 de 1996, acima transcrito.

Diante do exposto, agiu acertadamente a autoridade administrativa, razão pela qual NEGO PROVIMENTO ao recurso.”

Diante do exposto, agiu acertadamente a autoridade administrativa, razão pela qual NEGO PROVIMENTO ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier