



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.720884/2009-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.975 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2024
Recorrente BRIDGESTONE DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA PENALIDADE. PAGAMENTO. COMPENSAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A denúncia espontânea somente afasta a penalidade se vier acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. A compensação é modalidade de extinção do crédito tributário distinta, que não substitui o pagamento como condição para fruição do benefício fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Lucas Issa Halah, Renato Rodrigues Gomes e Alexandre Evaristo Pinto (relator), que lhe davam provimento. O Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho foi designado para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Pires de Santana Filho - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão nº 14-65.294, proferido pela 6ª Turma da DRJ/RPO que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

Trata-se da DCOMP nº 08726.57154.290307.1.7.02-0472 (fls. 02 a 09) e demais Dcomps vinculadas, por meio das quais o contribuinte pretendeu compensar os débitos informados com suposto crédito de saldo negativo de IRPJ referente ao exercício de 2006, ano- calendário de 2005, no valor de R\$ 4.344.607,31.

Por meio do despacho decisório de fls. 52/53, emitido pela DRF/Santo André, o direito creditório foi reconhecido integralmente, porém não foi suficiente para homologar todas as compensações informadas, conforme cálculos de fls. 54 a 56.

Os saldo devedores estão relacionados a seguir:

Contribuinte	Dcomp.	OrdenTributo	P.A.	Vencim.	Moeda	Valor	V.Multa Perc.	Processo.	Saldo
57.497.539/0001-15	24/02/2006	2362 IRPJ	01/2006	24/02/2006	R\$	538.821,76		10805.720884/2009-57	0,00
57.497.539/0001-15	31/05/2006	2362 IRPJ	04/2006	31/05/2006	R\$	1.858.149,67		10805.720884/2009-57	0,00
57.497.539/0001-15	31/07/2006	2362 IRPJ	06/2006	31/07/2006	R\$	160.725,98		10805.720884/2009-57	0,00
57.497.539/0001-15	14/05/2007	2362 IRPJ	01/2006	24/02/2006	R\$	1.811.256,80		10805.720884/2009-57	137.316,18
57.497.539/0001-15	19/11/2007	5856 COFINS	10/2007	19/11/2007	R\$	15.556,42		10805.720884/2009-57	15.556,42
57.497.539/0001-15	13/12/2007	5123 IPI	1-11/2007	14/12/2007	R\$	76.420,67		10805.720884/2009-57	76.420,67
57.497.539/0001-15	21/05/2009	5123 IPI	1-04/2009	25/05/2009	R\$	79.307,96		10805.720884/2009-57	79.307,96

Cientificada deste despacho decisório em 11/01/2010 (comprovante às fls. 61), a interessada apresentou em 09/02/2010 a manifestação de inconformidade de fls. 66 a 77, acompanhada dos documentos de fls. 78 a 114, onde alega, em síntese, o que segue:

[...]

6. Ocorre que, em maio de 2007 a Requerente procedeu a regularização do Imposto de Renda da competência de janeiro de 2006, fazendo o recolhimento do valor remanescente no montante de R\$ 1.811.256,83, por intermédio do PER/DCOMP nº 26840.24212.140507.1.3.02-4142 (fls. 18/21).

7. Importa salientar que naquela data não havia nenhum valor declarado em DCTF referente à competência de 7 janeiro de 2006, conforme se pode depreender da informação extraída no próprio site da Receita Federal do Brasil (Doc. 03), no qual consta o valor "zero" para o IRPJ.

8. Ademais, naquela data a Requerente não estava sob nenhum processo de fiscalização da Receita Federal do Brasil, sendo relevante destacar, ainda, que, conforme relação de DCTF's disponível também no sítio da Receita Federal do Brasil, a DCTF original do mês de janeiro de 2006 apenas foi modificada em 30.12.2008 (Doc. 04), ou seja, após o envio do PER/DCOMP pela Requerente.

9. Com efeito, infalível a aplicação do instituto da denúncia espontânea, uma vez preenchidos os requisitos previstos no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

10. Desta forma, quando da apuração do valor devido, a Requerente, além do principal, efetuou o pagamento de juros de mora, com base na variação da Taxa SELIC, sem, contudo, aplicar a multa de 20%, pois, conforme exposto acima, a compensação foi realizada sob o amparo do instituto da denúncia espontânea.

11. Todavia, conforme se pode observar do descritivo de imputação das compensações, especialmente a fl. 55, quando da realização da compensação objeto do PER/DCOMP, a Receita Federal do Brasil deduziu do valor do crédito corrigido, o montante de R\$ 362.251,36 referente multa de mora de 20%, em manifesta violação ao artigo 138 do Código Tributário Nacional.

[...]

13. Todavia, caso não fosse considerada a incidência da multa moratória de 20% sobre o montante de R\$ 1.811.256,83, relativo ao Imposto de Renda de janeiro de 2006 regularizado, o crédito homologado pela Receita Federal do Brasil no montante de R\$

4.344.607,31 (quatro milhões, trezentos e quarenta e quatro mil, seiscentos e sete reais e trinta e um centavos) seria suficiente para a compensação de todos os valores, conforme tabela anexa (Doc. 05).

[...]

18. Entretanto, neste julgamento o Superior Tribunal de Justiça explicitou que há possibilidade de configuração de denúncia espontânea dentro do lançamento por homologação, na hipótese em que não há declaração prévia, ou seja, quando o contribuinte espontaneamente apura, paga e declara o valor que deveria ser sido recolhido anteriormente.

19. E o que se pode depreender de parte do voto do Ministro Relator quando assevera que, verbis:

[...]

23. Assim, tratando-se de orientação da Corte Máxima Competente para dar interpretação à Lei Federal, há de se reconhecer que padecerá de ilegalidade qualquer decisão que contrariar a posição do Superior Tribunal de Justiça.

24. Ademais, o referido entendimento tem sido adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes (Atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF), conforme se pode observar das decisões abaixo transcritas, verbis:

[...]

26. Neste passo, inclusive, vale salientar que a compensação tributária, nos termos do § 2º do artigo 94 da Lei no 9.430/96 "extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação", o que significa dizer que, tal como o pagamento, o instituto da denúncia espontânea aplica-se também às hipóteses de compensação.

[...]

30. Ademais, ainda que a multa fosse devida, não poderia ser aplicada indistintamente, na medida em que a exigência do crédito tributário deve ser realizada por intermédio do lançamento, na forma do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

31. E importante mencionar que no caso em tela, a Requerente constituiu o crédito tributário mediante a apresentação da DCTF do Imposto de Renda e dos respectivos juros SELIC, mas não realizou qualquer declaração relativa a multa de mora, razão pela qual sua exigência deveria ser realizada mediante lançamento, tal como exige o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

35. Todavia, não pode a Receita Federal, a revelia do contribuinte, proceder a compensação de ofício da multa de mora e, utilizando o crédito para tanto, anular as compensações subseqüentes realizadas com o saldo remanescente.

36. Ora, caso a Receita Federal entenda que a suposta multa é devida, o que, conforme exposto acima, não procede, a mesma deve realizar a imputação da compensação dentro da competência que a Requerente pretendeu compensar, exigindo a diferença desta única competência.

37. Assim, as demais compensações restarão intactas, pois o crédito original utilizado para a compensação não foi destinado ao pagamento da multa de mora.

38. Vale lembrar a Instrução Normativa no 900/2008, em especial nos seus artigos 49 a 55, regula a compensação de ofício, nos quais deixa expresso que este tipo de compensação (de ofício) tem como pressuposto fundamental a anuência do contribuinte, o que, evidentemente, não ocorreu no caso em tela.

39. Desta forma, padece de vício de ilegalidade o procedimento de direcionamento do crédito a compensar para pagamento da multa de mora, uma vez que o pedido de compensação da competência de janeiro de 2006 compreendeu o montante de R\$ 2.130.762,53, sendo certo que outros valores utilizados para a compensação de competências subsequentes não poder ser direcionados para a compensação da competência de janeiro de 2006.

[...]

41. Pelo exposto, requer seja dado provimento presente manifestação de inconformidade para reconhecer a ocorrência do instituto da denúncia espontânea e, ainda, a ilegalidade da imputação de multa moratória, face a necessidade do lançamento, na forma do artigo 142 do Código Tributário Nacional, afastando, assim, a multa de mora de forma a recompor o crédito e

homologar as demais compensações.

Em seguida, por meio do despacho de fls. 116, a DRF/Santo André negou seguimento à manifestação de inconformidade. O contribuinte apresentou o requerimento de fls. 122/123 onde solicita o encaminhamento do processo à Delegacia de Julgamento e a suspensão dos débitos.

Através do despacho de fls. 126/127, a unidade local manteve o despacho que negou seguimento à manifestação de inconformidade, sob o fundamento de que não há que se falar em manifestação de inconformidade contra decisão que deferiu o crédito na totalidade, e os autos foram encaminhados à Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União (despacho à fls.136).

Posteriormente, por meio do despacho de fls. 157/158, a DRF/Santo André reformulou seu entendimento inicial de negar seguimento à manifestação de inconformidade, com base na SCI Cosit nº 03/2010, sendo cancelada a inscrição em Dívida Ativa da União e os autos remetidos à DRJ para julgamento da manifestação de inconformidade.

Em sessão de 06 de abril de 2017, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2006

DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO INTEGRALMENTE. DCOMP APRESENTADA EM ATRASO. INSUFICIÊNCIA DO CRÉDITO PARA LIQUIDAÇÃO DOS DÉBITOS.

Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

MULTA DE MORA. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A denúncia espontânea tem por pressuposto o efetivo pagamento de débitos desconhecidos pelo Fisco, acompanhados dos juros de mora, quando devidos. A compensação, mediante DCOMP, de débitos declarados, mas já vencidos, não afasta a aplicação da multa de mora nos cálculos de imputação do direito creditório reconhecido aos débitos compensados.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Prevendo a legislação que a compensação total ou parcial de tributo ou contribuição administrados pela Receita Federal será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais, injustificável a oposição ao procedimento de imputação adotado na implementação da compensação.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANÁLISE. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. COMPETÊNCIA. ESFERA ADMINISTRATIVA.

Quaisquer discussões que se relacionem com a validade, constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária exorbitam a competência das autoridades administrativas, às quais cumpre aplicar as determinações da legislação em vigor.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que reitera os fundamentos de sua inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Mérito

A controvérsia diz respeito à caracterização da denúncia espontânea na hipótese em que o contribuinte inclui o débito denunciado em pedido de compensação.

Em casos semelhantes, tenho entendido que em uma acepção ampla, a compensação – enquanto modalidade de extinção do crédito – teria o mesmo efeito do pagamento.

A título de ilustração desse posicionamento, trago aqui trecho de declaração de voto do i. Conselheiro Caio Quintella, no Acórdão n. 9101-005.420, que assim dispôs:

Com efeito, inúmeras normas de Direito Tributário equiparam o pagamento à compensação, em todos seus efeitos. Dessa forma, temos, inicialmente, que considerar que o art. 156 do CTN arrola ambas as hipóteses como forma de extinção do crédito tributário, sem fazer qualquer distinção entre elas. Nessa esteira, o próprio § 2º, do art. 74, da Lei nº. 9.430/96, que regula a compensação por DCOMP, dispõe que a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Note-se que, no que tange a tributos sujeitos a lançamento por homologação, o parágrafo único do art. 150 do CTN traz previsão muito semelhante ao regular seu recolhimento (pagamento antecipado), rezando que o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Ambos normativos atribuem os mesmos efeitos e as mesmas condições para ambas modalidades de quitação tributária.

Conforme contextualiza Carlos Augusto Daniel Neto,

“A posição que passou a prevalecer apontou inicialmente que nos trabalhos da comissão de elaboração do CTN já se vinculava a denúncia espontânea à reparação ou regularização da infração, não restringindo o alcance apenas ao pagamento, mas a qualquer meio de satisfação do Erário. Em seguida, aduziu que a distinção semântica entre os termos “pagamento” e “compensação” é utilizada em parte específica da legislação, enquanto no restante do CTN, a expressão “pagamento” é utilizada de forma indiscriminada, como sinônimo de “adimplemento”, trazendo diversas menções do Código para ilustrar esse argumento, com destaque ao art.165, que dá direito “à restituição “seja qual for a modalidade do seu pagamento”. (NETO, Carlos Augusto Daniel. A Compensação Tributária como meio de realização da denúncia espontânea. In: PINTO, Alexandre Evaristo; NETO, Carlos Augusto Daniel; RIBEIRO, Diego Diniz; Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Direto do CARF. Escritos Analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, p. 42-47)

Considero, assim, que se deve realizar uma interpretação ampla da expressão “pagamento” para fins do ser. 138 do CTN. Isto porque, se a compensação tem o condão de extinguir o crédito tributário, ainda que sob condição de posterior homologação e desde que feita antes de qualquer procedimento fiscal, e possuindo o mesmo efeito do pagamento, desde que integral ao débito que se propõe a compensar, deve-se atribuir interpretação que se coadune com as finalidades almejadas pelo próprio art.138 do CTN.

Ante todo o exposto, entendo que deva ser dado provimento ao recurso do contribuinte.

Conclusões

Ante o exposto, conheço do presente recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio, o colegiado, por voto de qualidade, divergiu ao tutelar entendimento discordante. Nessa linha, o Presidente dessa digníssima turma designou-me redator do voto vencedor aqui apresentado.

Das Condições para Reconhecimento da Denúncia Espontânea

A contenda envolve a possibilidade ou não da declaração de compensação ter o mesmo tratamento do pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea.

Nessa toada, para compreendermos a não aplicação de multa de mora sob o argumento de se tratar de denúncia espontânea, é essencial analisarmos a aplicação do art. 138, do CTN, abaixo *in 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.

Observa-se após leitura do sobredito dispositivo legal, que há duas condições para que a declaração espontânea seja reconhecida: (i) que esta seja acompanhada do pagamento do tributo; e (ii) que se dê antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Em relação à matéria concernente a aplicação do multicitado instituto, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, em decisão transitada em julgado - REsp de nº 1.149.022/SP - proferida na sistemática dos recursos repetitivos - rito do art. 543-C, do antigo CPC -, de observância obrigatória por parte deste Conselho por força do disposto no art. 98, inciso II, alínea "b", do RICARF, pacificou o seguinte entendimento:

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

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retificada (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 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) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, 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).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

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

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010) (g.n)

SÚMULA Nº 360 STJ: O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. Rel. Min. Eliana Calmon, em 27/8/2008.

Em suma, para que se configure a denúncia espontânea é questão sine qua non verificar se a Recorrente já havia confessado o débito, via DCTF ou outro meio, e a data em que o pagamento foi concretizado. Destarte, caso o pagamento do tributo devido, acrescido dos correspondentes juros de mora, tenha sido efetuado antes do início de qualquer procedimento fiscal, sem que se constate sua confissão anterior, resta configurada a denúncia espontânea. Nessa linha intelectual, é a jurisprudência consolidada deste Conselho, a exemplo das decisões a seguir colacionadas:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano calendário: 2004

TRIBUTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.

O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora. Para tanto, nos termos do REsp nº 1.149.022 (STJ), de observância obrigatória pelo CARF conforme o art. 62, §2º, do Anexo II ao seu RICARF, é necessário que o tributo devido seja pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros. (Acórdão nº 1201-002.230 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 11/06/2018).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

TRIBUTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.

O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora. Para tanto, nos termos do REsp nº 1.149.022 (STJ), é necessário que o tributo devido seja pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros. (Acórdão nº 1402-004.881 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 11/08/2020)

No caso dos autos, a Recorrente buscou extinguir o débito de IRPJ, relativo à competência de janeiro de 2006, mediante compensação do montante de R\$ 1.811.256,83 – **correspondente ao valor principal remanescente mais os respectivos juros de mora, com base na variação da Taxa SELIC, sem, entretanto, incluir a multa de mora de 20%** – com crédito de saldo negativo de IRPJ, referente ao exercício de 2006, por intermédio do PER/DCOMP nº 26840.24212.140507.1.3.02-4142, às fls. 18/21, antes de qualquer procedimento de fiscalização por parte da Receita Federal do Brasil - RFB. Para dizer o essencial, considerando que não havia declaração desse débito em DCTF protocolada anteriormente, **houve a liquidação do débito concomitante com o pedido de compensação sinalado.**

Ultrapassado esse aspecto, cumpre analisar se a compensação pode ser equiparada ao pagamento para operar os efeitos da denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN.

Da Equiparação da Compensação ao Pagamento Para Operar Efeitos da Denúncia Espontânea

O embaraço que persiste, no caso vertente, todavia, é que, conforme exposto, o débito confessado teria sido “extinto” por declaração de compensação. Quer dizer, não houve “pagamento integral” da obrigação, mas quitação, sujeita a condição resolutória de posterior homologação do pedido de compensação.

Admito que este tema, ao longo dos anos, vem sendo discutido neste Tribunal Administrativo e não encontra pacificidade. Por certo, a razão advém do fato do nosso Código Tributário, vez por outro, pecar pela imprecisão técnica ao definir os seus institutos e regramentos – inclusive questão muito bem evidenciada pelo nobríssimo relator.

No que tange ao instituto previsto pelo art. 138, no entanto, as dúvidas que o permeiam têm efeitos práticos hialinos, percebíveis, inclusive, neste caso concreto. Nessa senda, o que interessa ao pleito da Recorrente, a contenda se remete a saber se ao empregar a palavra “pagamento” o Codex Fiscal pretendeu, de fato, dar ao assinalado dispositivo uma extensão maior que uma interpretação literal restritiva passível de seus dizeres.

E, com todas as devidas vênias àqueles que defendem de forma diferente, inclino-me à concepção de que o termo pagamento, nesta espécie, tem que ser compreendido, considerando-se o tratamento que o próprio Código Tributário Nacional outorga à essa modalidade de extinção do crédito tributário.

Tal ilação resulta, dentre outras razões, de constatações, como, por exemplo, em virtude de o CTN dedicar um capítulo inteiro exclusivamente a figura do “pagamento” sem que, em momento algum, se verifique na apontada codificação qualquer remissão à compensação como uma de suas espécies (v. arts. 157 a 164). Ademais, não podemos olvidar que o art. 162 é substancialmente cristalino ao preceituar, em seu inciso I, que o pagamento será “efetuado [...]em moeda corrente”. Ou devido a própria compensação merecer um tratamento específico, pormenorizado nos dispositivos 170 e 170-A, restando ainda mais transparente que as citadas expressões – pagamento e compensação – estão longe de serem, técnica ou juridicamente, equivalentes.

Outrossim, mesmo que se pretenda empregar um método hermenêutico mais complexo objetivando revelar qual o sentido implícito nas palavras empregadas pelo legislador, e nessa toada aplicar uma interpretação finalística (teleológica) da norma ou, talvez, principiológica (sistemática) – analisada, por exemplo, com base no princípio da isonomia -, não se pode desconsiderar que, como a compensação seguramente submete-se ao crivo revisional da Administração Tributária, ao admiti-la como uma das condições para concessão do benefício fiscal em tela, de outro giro pode acarretar inquestionável injustiça (ou, em outras palavras, antijuridicidade).

É sabido e consabido que este preceito tem natureza “educativa”, melhor dizendo, objetiva incentivar os contribuintes a se manterem regulares perante o Fisco. Então questiono: tal mister seria, em concreto, alcançado acaso fosse admitida a extinção da obrigação por meio da compensação, notadamente, se esta, posteriormente a sua transmissão, for indeferida pela Autoridade Administrativa? E a multa de mora exonerada, relativa ao débito que foi extinto, será reestabelecida? E caso isto ocorra, qual a data tomaremos como base: a em que o inadimplemento ocorreu; ou a da “constituição” pela confissão do débito encerrada pela transmissão do respectivo pedido de compensação)?

Além disso, não podemos esquecer da “precariedade” inerente ao procedimento de compensação, a qual pode, por certo, acarretar tratamentos anti-isonômicos e contrários ao próprio intento da norma. Isso porque, embora indiscutivelmente a má-fé não seja presumida, não podemos ignorar a possibilidade de a compensação ser utilizado por alguns contribuintes como forma de obtenção de “caixa”.

Nessa cognitividade, imaginemos a transmissão de uma DCOMP vinculando um crédito sabidamente inexistente para liquidar obrigações fiscais, visando postergar o pagamento

de tributos. E pior, utilizar-se deste artifício para exonerar-se da obrigação da multa de mora, usufruindo das benesses provenientes do instituto preconizado pelo art. 138, do CTN. Indubitavelmente restará privilegiado o contribuinte que não paga tempestivamente os seus tributos, sem se emprestar àquele que suporta os encargos moratórios pertinentes (sem, destarte, lançar mão da denúncia espontânea) a mesma “benevolência”.

Diante do exposto, resta claro que ao admitir a equivalência entre o pagamento e a compensação, em favor de que se opere os efeitos da denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN, decerto, se incentivará o inadimplemento tributário, provocando desigualdade no tratamento despendido entre os contribuintes.

Por fim, registre-se que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, invocado alhures, firmou posicionamento unânime em favor do entendimento aqui defendido. A título de mero exemplo, veja-se a seguinte ementa de julgado cujo acórdão foi publicado em 2020:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE OFENSA AO ART. 1.022 DO CÓDIGO FUX. SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA NÃO PROVIDO.

1. As razões do Apelo Nobre indicam genericamente ofensa ao art. 1.022 do Código Fux, sem apontar, de forma clara e objetiva, em que consiste o suposto vício do acórdão recorrido e sem demonstrar a sua importância para o deslinde da causa. Não é suficiente, para tanto, a mera afirmação genérica da necessidade de análise, pelo julgado, de determinados dispositivos legais. Incidência da Súmula 284 do STF.

2. A Primeira Seção pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018 (AgInt no REsp 1798582/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. 1ª Turma, julgado em 08/06/2020, e acórdão publicado no DJe de 17/06/2020).

Igualmente, ao compulsarmos recentes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF deste CARF, infere-se que há, de forma unânime, perfeito alinhamento ao entendimento pacificado pelo STJ. Eis as ementas da referida jurisprudência administrativa:

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a

Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes; AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018; AgInt no REsp nº 1798582/PR (08/06/2020). (Acórdão nº 9101-006.875 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 08/03/2024)

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por consequente, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018. (Acórdão nº 9101-006.981 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 10/05/2024)

Assim sendo, e repisando vênias àqueles que defendem entendimento oposto ao ora apresentado, não há como acolher a pretensão deduzida na peça recursal.

CONCLUSÃO

Em assim sucedendo, voto em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho