



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10880.015027/97-06
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.577 – 1ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2013
Matéria CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado THE FIRS NATIONAL BANK OF BOSTON

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
EXERCÍCIO: 1993

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 47 LEI 9430/96. INTERPRETAÇÃO. REQUISITOS.

Para que o contribuinte aproveite do benefício previsto no artigo 47 da lei 9430/96 deve (i) pagar em até 20 dias após o início da fiscalização, (ii) os tributos declarados - por meio de declaração que não constitua o crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes e José Ricardo da Silva.

(documento assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, Suzy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Valmar Fonsêca de Menezes, José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 487/495) interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela MF 147 de junho de 2007, contra o acórdão nº 108-09.703 proferido pelos membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, os quais, pelo voto de qualidade, deram provimento ao recurso voluntário.

O presente processo é decorrente do Auto de Infração de fls. 09/13 lavrado para constituição de crédito relativo à CSL, períodos de apuração fevereiro, junho e dezembro de 1992, em razão da constatação de redução indevida da base de cálculo da mencionada contribuição e que foi objeto de pedido de compensação com crédito de terceiro.

Verifica-se, da análise dos documentos dos autos, que o contribuinte foi intimando em 02/04/1997, por meio do “termo de prosseguimento de ação fiscal”, a colocar à disposição da fiscalização, no prazo de 20 (vinte) dias contados da data do mesmo, as DCTFs e os respectivos DARFs de pagamentos relativamente a todos os tributos federais de que foi sujeito passivo como contribuinte ou responsável (período ainda não alcançado pela decadência).

Nesse passo, na data de 22/04/1997, a empresa Boston Administração e Empreendimento Ltda formalizou pedido de restituição de créditos tributários oriundos de Imposto de Renda Retido na Fonte no ano-base de 1996, objeto do processo administrativo nº 13896.000306/97-59, bem como formalizou pedido de compensação dos créditos decorrentes da restituição com débitos do contribuinte THE FIRST NATIONAL BANK OF BOSTON, pedido este que deu origem ao processo administrativo nº 10880.010951/97-14.

Entretanto, mesmo diante do pedido de restituição e compensação, a fiscalização, em 19/05/1997, autuou o contribuinte em razão da constatação de redução indevida da base de cálculo da CSLL com a multa de 75% prevista no artigo 44, I, da lei 9430/96.

Em sede de impugnação e posteriormente em sede de recurso voluntário, o contribuinte argumentou, em síntese, que liquidou o valor exigido pela fiscalização antes da lavratura do auto de infração, por meio de compensação com crédito de terceiros, nos termos da Lei nº 9.430/1996 e da IN-SRF 21/1997, garantindo, portanto, o benefício previsto no artigo 47 da Lei nº 9.430/96.

Após decisão da DRJ mantendo o AIIM, os autos foram submetidos à análise da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, oportunidade em que o julgamento foi convertido em diligência para (i) emissão de parecer conclusivo pela autoridade fiscal acerca do recolhimento dos tributos na forma do artigo 47 da Lei nº 9.430/96 juntando aos autos o Termo de Início de Fiscalização, intimação inicial, ou qualquer outro elemento que confirme a data do início da fiscalização e (ii) para confirmar se o débito recolhido com o benefício contido no artigo 47 da Lei nº 9.430/96 diz respeito a valores anteriormente declarados ao Fisco.

Consta do Termo de encerramento de diligência fiscal que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/03/2013 por JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 02/0

4/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 22/03/2013 por JOAO CARLOS DE LIMA JUNI

OR

Impresso em 03/04/2013 por EVA RIBEIRO BARROS - VERSO EM BRANCO

“(…) Submetido a julgamento perante a Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, foi por esta determinada a realização da presente diligência fiscal para a emissão de parecer conclusivo esclarecedor das seguintes questões:

- a) atestar o recolhimento dos tributos na forma preconizada pelo artigo 47 da Lei nº 9.430/96, conforme aduzido pelo contribuinte em sua defesa
- b) juntar aos autos o "Termo de Início de Fiscalização", intimação inicial ou qualquer outro elemento que confirme a data de início da fiscalização, e
- c) confirmar se o débito pretensamente recolhido com o benefício estabelecido pelo artigo 47 da Lei nº 9.430/96, diz respeito a valores anteriormente declarados ao fisco;

Em relação ao item a) da análise dos autos depreende-se que o pleito formulado no tocante à compensação com crédito de terceiros no PAF nº 13896.000306/97-59 restou não homologado pela DERAT/DIORT/SPO (fls. 351/354), o que culminou na interposição de Manifestação de Inconformidade pelo diligenciado (fls. 335/350), encontrando-se o referido processo de compensação pendente de apreciação pela DRJ/SP

Desta forma, o exercício do direito de provimento administrativo que reconheça a liquidez e certeza do crédito,, razão pela qual a obrigação tributária não se exauriu no pleiteado procedimento de compensação;

Pelo exposto, enquanto não for apreciada e aceita a propositura formulada nos autos do PAF compensação não se encontra respaldado em nº 13896.000306/97-59, não se efetivará o recolhimento dos tributos na forma prescrita no artigo 47 da Lei nº 9.430/96, motivo pelo qual é de se concluir que a obrigação tributária não foi satisfeita;

No tocante ao item b) os trabalhos de diligência resultaram improdutivos, vez que intimado a respeito, o diligenciado esclareceu não ter localizado o referido documento, e

Por derradeiro, em resposta ao item c), verificasse do exame da DIPJ de fls. 03 que o débito relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não foi declarado ou lançado pelo diligenciado. (...)”

Os autos retornaram da diligência e foi dado provimento ao Recurso Voluntário. O acórdão proferido e objeto do presente recurso foi assim ementado:

“RECOLHIMENTO ESPONTÂNEO DE DÉBITO - ART. 47 DA LEI Nº 9.430/96 - Cabível o recolhimento

espontâneo, com base no artigo 47 da Lei nº 9.430/96, efetuado dentro do prazo de vinte dias do início da ação fiscal tomando por data inicial o único termo constante dos autos, quando não localizado em diligência fiscal o Termo de Início de Fiscalização.

Recurso Voluntário Provido.”

A Recorrente afirmou em suas razões recursais que o acórdão recorrido viola o artigo 47 da Lei nº 9.430/96 e o art. 138 do CTN.

Sustentou, ainda, que não consta dos presentes autos o Termo de Início de Fiscalização, o qual firmaria cabalmente o *dies a quo* para a contagem do prazo de 20 dias previsto pelo art. 47 da Lei nº 9.430/96, porém há nos autos os seguintes elementos que informam que o início da fiscalização se deu antes do recebimento desta segunda intimação, que são (i) o documento de fls.04 com data de 21/02/1997, por meio do qual o contribuinte, atendendo à intimação fiscal anexa documentos e outras informações aos autos, (ii) a peça judicial (Medida Cautelar Incidental ajuizada pelo Contribuinte a fim de evitar "penalizações advindas da Fiscalização") de fls. 135 a 152, com data de 16/01/1997, na qual o contribuinte noticia a existência de procedimento fiscal já em dezembro de 1996. Afirmou, ainda, em sede recursal que restou demonstrado a partir da diligência fiscal que o débito relativo à CSLL não foi anteriormente declarado ou lançado pelo contribuinte. Concluiu, portanto, que não foram preenchidos os requisitos do artigo 47 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual merece reforma o acórdão recorrido.

Em sede de exame de admissibilidade (fls. 495/496) foi dado seguimento ao recurso.

O contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 500/510) argumentando, em síntese que, (i) o termo de início de fiscalização é documento de emissão do próprio Fisco, cabendo a ele a apresentação deste, (ii) efetuou o recolhimento do débito em razão do termo de intimação de fl. 01 denominado de “termo de prosseguimento de ação fiscal” dentro do prazo de 20 dias previsto no art. 47 da Lei nº 9.430/96 (iii) não prospera a afirmativa de que o fato de a CSL paga não ter sido anteriormente lançada ou declarada impossibilitaria a fruição dos benefícios da denúncia espontânea, pois o que interessa para o caso é que todos os elementos relativos à CSL paga foram devidamente declarados na sua DIPJ, onde é possível verificar todos os fatos que deram origem à referida exigência. Por fim, pugnou pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, Relator.

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

No presente caso existem dois pontos de divergência a serem enfrentados.

O primeiro refere-se ao termo inicial de intimação do contribuinte, a partir do qual será possível verificar se o pagamento foi realizado até o vigésimo dia subsequente à data

de recebimento do termo de início de fiscalização, requisito este para que sobre o pagamento incidam apenas acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

A segunda questão a ser enfrentada trata da aplicabilidade do artigo 47 da lei 9.430/96 ao caso concreto, o que deriva da análise do artigo 138 do Código Tributário Nacional e das implicações e conflitos verificados diante da convivência de ambas as normas.

Primeiramente, quanto ao termo inicial de intimação e a data a ser considerada para os efeitos do artigo 47 da lei 9.430/96, entendo que a decisão recorrida não merece reforma, senão vejamos.

Consta do termo de diligência fiscal (fl. 450/456) que a fiscalização não localizou o "termo de início de fiscalização" que demonstraria a efetiva data em que se iniciou o procedimento fiscal para os efeitos do artigo em debate.

Dispõe o artigo 47 da lei 9.430/96:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

Por outro lado, consta da intimação denominada "termo de prosseguimento de ação fiscal" a seguinte orientação: "(...) em atendimento ao disposto no artigo 47 da Lei 9.430/96 (DOU de 30.12.96), intimamos o representante legal da empresa acima identificada a colocar à disposição desta fiscalização, no prazo de 20 (vinte) dias contados da ciência do presente, relativamente a todos os tributos federais de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, as DCTFs e os respectivos DARFs de pagamentos pertinentes ao período ainda não alcançado pela decadência."

Assim, entendo que o fisco não conseguiu demonstrar a existência do "termo de início de fiscalização", e ao contribuinte não cabe suportar o ônus da prova negativa de inexistência do referido termo, tendo em vista a ausência do mesmo e, por isso, no caso dos autos, deverá ser considerado para os efeitos do artigo 47 da lei 9.430/96 a data do recebimento do primeiro documento acostado aos autos que foi o "termo de prosseguimento de ação fiscal" fls. 03, o qual inclusive faz menção ao referido artigo.

Superada a questão relativa ao início da fiscalização para fins do artigo 47 da lei 9.430/96, passo à interpretação do mencionado artigo e análise de sua aplicabilidade no caso dos autos.

Antes de adentrarmos na análise do artigo que é o foco do debate e confere o benefício da espontaneidade àquele contribuinte que, no prazo de 20 dias após o recebimento do termo de início de fiscalização, providencie o pagamento dos tributos já declarados, cumpre tecer algumas breves considerações acerca do artigo 138 do CTN que disciplina o instituto da denúncia espontânea.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional estabelece a definição da denúncia espontânea nos seguintes termos:

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

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

Assim, nos termos do que dispõe a lei, a denúncia espontânea regulada pelo art. 138 do CTN: (i) não incide em casos de pagamento com atraso, (ii) dispensa multa de mora e de ofício (iii) deve ser acompanhada do pagamento (iv) só ocorre se realizada antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

O Superior Tribunal de Justiça interpretou o artigo 138 do CTN e editou a súmula 360, cujo texto segue transcrito:

“O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.”

Nesse contexto, temos que a posição adotada pelo STJ aplica a denúncia espontânea do art. 138 apenas naqueles casos em que o contribuinte declara e paga, conjuntamente, tributo que não constou na sua declaração original, não abrangendo os casos em que o contribuinte previamente declara o tributo e o paga posteriormente.

Além disso, cumpre observar outra questão importante, a qual gerou debate na doutrina e jurisprudência, e está ligada à aplicação do artigo 138 do CTN às multas de mora. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido da plena aplicabilidade da denúncia espontânea no que toca às multas moratórias, senão vejamos:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. TRIBUTO NÃO PAGO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. (...)12. Inegável, assim, que engendrada a denúncia espontânea nesses termos, revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição. Memorável a lição de Ataliba no sentido de que: “O art. 138 do C.T.N. é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação. Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do C.T.N. extingue a

punibilidade de infrações (chamadas penais, administrativas ou tributárias).” (Leandro Paulsen, Direito Tributário, p. 979, 6ª Ed. cit. Geraldo Ataliba in Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal, em revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, p. 29) (...) 14. Precedentes: REsp n.º 511.337/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 05/09/2005; REsp n.º 615.083/MG, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 15/05/2005; e REsp n.º 738.397/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 08/08/2005). 15. Agravo Regimental desprovido.” (STJ, Primeira Turma, AGEDAG - AGRADO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRADO DE INSTRUMENTO – 755008, Data da Publicação: 18/09/2006)

Feitas essas considerações iniciais, passo à interpretação do artigo 47 da lei 9.430/96, que gera muita confusão tendo em vista a convivência com o já exposto artigo 138 do CTN.

Dispõe o artigo 47 da lei 9.430/96:

“Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.”

Da redação do artigo transcrito extrai-se que o mesmo prevê como requisitos para o aproveitamento do benefício do procedimento espontâneo: (i) pagamento, (ii) de tributos já declarados, (iii) até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização.

O maior problema surge quando percebemos que o artigo 47 ora debatido apenas se aplica nos casos em que o débito já tenha sido declarado; ora, o débito declarado em DCTF constitui confissão de dívida, já à época da edição da presente norma e, portanto deve ser inscrito em dívida ativa independentemente de lançamento. Assim temos duas conclusões possíveis, (i) ou o art. 47 da lei 9430/96 criou a denúncia espontânea para débitos declarados e pagos com atraso, os quais não estavam abrangidos pelo art. 138 do CTN, ou (2) a declaração exigida pela norma ora destrinchada é aquela que não prevê a confissão de dívida, e nesses casos estende a denúncia espontânea do artigo 138 do CTN até os primeiros 20 (vinte) dias após a fiscalização.

Prefiro o segundo caso, primeiro por entender que o débito declarado em declaração que constitua confissão de dívida, e não pago, é objeto da atividade de cobrança e não de procedimento de fiscalização, pois o que importa a esta última são justamente os débitos que não foram declarados; assim, é incongruente aceitar que uma norma que trata de denúncia espontânea durante procedimento de fiscalização atinja matéria que não será objeto de lançamento. Segundo, porque não vejo impossibilidade de convivência desta interpretação do

artigo 47 da lei 9430/96 com o artigo 38 do CTN, pois enquanto este trata da denúncia espontânea até o início da fiscalização, aquele trata do instituto entre o início do procedimento e o vigésimo dia deste.

Portanto, após a interpretação do artigo 47 da lei 9.430/96, entendo que este confere o benefício da espontaneidade àquele contribuinte que, no prazo de 20 dias após o recebimento do termo de início de fiscalização, providencie o pagamento dos tributos já declarados por declaração que não constitua crédito tributário.

Assim, para a aplicação do artigo em discussão, os seguintes requisitos devem ser preenchidos, quais sejam: (i) pagamento, no prazo de 20 dias após o recebimento do termo de início de fiscalização de (ii) tributos já declarados por declaração que não constitua crédito tributário.

Da análise dos autos é possível verificar que o auto de infração lavrado constituiu crédito no montante de R\$ 1.965.650,10, composto de principal de CSL no valor R\$ 857.178,66, juros de mora equivalentes a R\$ 465.587,44 e multa de R\$ 642.844,00.

Em relação ao pagamento, o contribuinte alega que formalizou, em 22/04/1997, pedido de restituição e compensação (fls. 100/103), dando origem aos processos administrativos 13896.000306/97-59 (restituição) e 10880.010951/97-14 (compensação) para extinguir o débito tributário que posteriormente foi constituído pela autuação.

Nesse ponto, algumas considerações se fazem importantes.

Inicialmente, necessário se faz verificar qual o efeito do referido pedido de compensação do crédito em relação à constituição do mesmo. À época do evento, a legislação referente à compensação determinava que:

“Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.”

“Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.”

A instrução normativa 21/97 que regulamentou a restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos e contribuições federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal nada trouxe acerca dos efeitos do pedido de compensação.

Somente com a edição das leis 10.637/2002, 10.833/2003, 11.051/2004 12.249/2010, o artigo 74 da lei 9.430/96 passou a ter a atual redação, cujo texto segue transcrito:

“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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre

pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e
(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário

Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

Do texto da lei, percebe-se claramente que o pedido de compensação não constituía confissão de dívida, pois passou a ter esse efeito a partir da inclusão do §6º no artigo 74 da lei 9430/96 com edição da lei 10.833/03.

Desta feita, temos a primeira premissa em busca da nossa conclusão: o crédito tributário ora em discussão não foi constituído pelo pedido de compensação protocolizado pelo contribuinte.

Posto isso, busquemos nossa segunda premissa, a compensação realizada extinguiu o crédito tributário? No momento em que o pedido de compensação foi formalizado, em 1997, a legislação vigente não concedia a ele o poder de extinguir o crédito tributário; somente com a inclusão do § 2º ao artigo 74 da lei 9430/96, com edição da lei 10.637/02, é que os pedidos de compensação passaram a extinguir o crédito sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Desta feita, somente com a homologação da compensação é que o crédito estaria extinto. Assim, nossa segunda premissa é: o pedido de homologação feito pelo contribuinte não extinguiu o crédito tributário.

Pois bem, com tais elementos em mãos, conjugados com os fatos trazidos aos autos, é fácil concluir se o fisco tinha o dever de constituir o crédito tributário através do AIIM e se o contribuinte fazia ou não jus à denúncia espontânea.

O dever de o fisco lançar o tributo vem tanto da falta de declaração anterior que constituísse o crédito tributário (DCTF) quanto pela ausência de poder constitutivo de crédito do pedido de compensação. Assim, em relação ao principal, não só o fisco poderia lançar quanto era seu dever fazê-lo, sob pena de decadência.

Quanto à denúncia espontânea regida pelo artigo 47 da lei 9430/96, vimos acima que é necessário (i) o pagamento, no prazo de 20 dias após o recebimento do termo de início de fiscalização e (ii) declaração anterior que não constitua crédito tributário.

Quanto ao primeiro item, pagamento, por ser uma forma de extinção do crédito, entendo que a compensação, a qual igualmente extingue o crédito tributário, é a ele equiparada para fins da denúncia espontânea. Ocorre que, no caso em comento, como visto acima, o pedido de compensação não tinha força extintiva e, portanto não pode ser equiparado ao pagamento. Aliás, vale lembrar que até hoje o processo administrativo não foi julgado e, portanto o crédito não foi extinto.

Quanto ao segundo requisito, declaração anterior que não constitua crédito tributário, a diligência (fls. 455) foi clara em seu resultado:

“(...) verifica-se do exame da DIPJ de fls. 03 que o débito relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não foi declarado ou lançado pelo diligenciado”.

Assim, seja por não existir pagamento, ou compensação que extinga o crédito tributário, bem como por não haver declaração anterior, o contribuinte não tem direito à denúncia espontânea do artigo 47 da lei 9430/96.

No entanto, para evitar qualquer cobrança em duplicidade em relação ao principal no caso de procedência do processo administrativo que cuida da compensação pleiteada, entendo necessária a suspensão da exigibilidade do principal até o julgamento definitivo do processo administrativo 10880.010951/97-14.

Desta feita, voto no sentido de (i) dar provimento ao Recurso Especial para manter o lançamento, tanto em relação ao principal quanto à multa de 75% e (ii) quanto ao principal, tendo em vista que o pedido de compensação encontra-se pendente de julgamento, para evitar dupla cobrança, voto no sentido de suspender a exigibilidade do crédito até o julgamento do processo de compensação, número administrativo 10880.010951/97-14.

(documento assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR
Relator

Processo nº 10880.015027/97-06
Acórdão n.º **9101-001.577**

CSRF-T1
Fl. 528

CÓPIA