



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

Processo n° 10980.001789/2004-15
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.998 – 1ª Turma
Sessão de 18 de janeiro de 2019
Matéria NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Recorrente BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.
IRPJ.

Se o contribuinte envia Declaração de Compensação posteriormente ao vencimento do tributo e anteriormente à transmissão da DCTF, deverá ser afastada a multa de mora, pois está caracterizada a denúncia espontânea, uma vez que a Declaração de Compensação equivale a pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadó - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 251) interposto pela contribuinte acima identificada, cujo ponto nuclear de discussão refere-se à possibilidade de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN no caso de compensação tributária.

O acórdão nº1402-00.252 de 02/09/10 (fls.376), ora recorrido, foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. DCOMP ENVIADA APÓS VENCIMENTO DO DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA.

O instituto da denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN, não alcança o pagamento espontâneo do tributo, após o prazo de vencimento, para fins de exclusão da multa de mora.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. ANTINOMIA. LEI Nº 9.430/96 E IN Nº 460/04. CTN. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Incabível alegar violação ao princípio da legalidade em decisão proferida com base na Lei nº 9.430/96 e na IN SRF Nº 460/04, eis que inexistente antinomia destas em relação ao instituto da denúncia espontânea do CTN.

A ora Recorrente alega em seu Recurso Especial a existência de divergência de interpretação entre o acórdão Recorrido e os acórdãos paradigmas apresentados quanto à possibilidade de aplicação da regra do art. 138 do CTN nos casos de compensação tributária.

Abaixo transcrevo a ementa dos acórdãos paradigmas:

Acórdão nº CSRF/01-04.800, de 03.12.2003:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA MORATÓRIA - REPETIÇÃO: Considera-se denúncia espontânea, portanto, abrangida pela exceção prevista no art. 138 do CTN, o recolhimento de tributos antes de qualquer procedimento da administração tributária. E, conseqüentemente, as parcelas recolhidas a título de multa moratória, em tal caso, devem ser repetidas, observando-se o instituto da decadência.

Acórdão nº CSRF/03-04.260, de 21.02.2005:

ADUANEIRO - MULTA DE MORA - Não se há de aplicar a multa moratória quando o contribuinte recolheu, antes de qualquer medida de fiscalização relacionada à infração, a diferença de imposto acrescida dos juros moratórios, estando perfeitamente caracterizada a denúncia espontânea, conforme o art. 138 do CTN.

Por meio do despacho de admissibilidade de Recurso Especial (fls. 392), o Conselheiro André Mendes de Moura deu seguimento ao recurso.

A Procuradoria apresentou contrarrazões (fls. 399), que transcrevo abaixo em sua integralidade:

"A UNIÃO, por intermédio do Procurador da Fazenda Nacional ao final assinado, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, nos termos do art. 70 do RI-CARF, requerer que os fundamentos do voto vencedor do acórdão recorrido sejam utilizados como CONTRARRAZÕES AO RECURSO ESPECIAL interposto pelo contribuinte, como se aqui estivessem transcritos, com o consequente desprovimento do apelo.

Nestes termos, pede deferimento.

Brasília-DF, 18 de novembro de 2015."

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Conhecimento

Como mencionado no relatório, a discussão do Recurso Especial ora em análise refere-se à possibilidade de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea nos moldes estabelecidos pelo art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária.

Isso porque, os presente autos originam-se de processo de declaração de compensação (fls. 01) em que a ora Recorrente declara crédito referente à saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1999 a ser compensado com débito de COFINS do período de 11/2003.

A compensação foi homologada apenas parcialmente, conforme despacho da DRF Curitiba de fls 107/112. Em novo despacho decisório de fls 142/147, a DRF Curitiba

explica que em vista do atraso da entrega da Dcomp, relativamente ao vencimento do débito da Cofins a ser compensado, este foi acrescido de multa moratória de 20% e juros, restando claro que a DRF entendeu não ser caso de aplicação do art. 138 do CTN que prevê o afastamento da multa no caso de denúncia espontânea.

Pois bem, a leitura dos acórdãos paradigmas apresentados pela Recorrente permitem verificar que o entendimento adotado fora de que a multa moratória não deve ser aplicada na hipótese em que o contribuinte recolhe, antes de qualquer medida de fiscalização relacionada à infração, o tributo devido acrescido de juros moratórios, pois, tal situação configura a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Por outro lado, o acórdão ora recorrido trouxe entendimento baseado no art. 28 da Instrução Normativa nº460/2004 no sentido de que os débitos tributários podem sofrer incidência de acréscimos legais até a data de entrega da Declaração de Compensação., conforme trecho do voto do acórdão recorrido que destaco abaixo:

A contrário do que pensa a interessada, e de acordo com os fundamentos explanados no item anterior, a Instrução Normativa nº 460/04 foi elaborada em consonância com a norma veiculada pelo art. 138 do CTN.

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 51 e 52 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação. (Grifou-se)

Os acréscimos legais a que se refere o dispositivo acima são os previstos no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, já citado anteriormente, e que foram corretamente aplicados pela autoridade administrativa. Nos cálculos, foram levados em conta as datas do vencimento da Cofins (15/12/2003) e da entrega da Dcomp (19/03/2004).

Assim, foram aplicados multa de 20%, pelo transcurso de mais de sessenta dias, e juros de 3,35%, considerando as taxas de janeiro (1,27%), fevereiro (1,08%) e março (1%).

Dessa forma, inexistindo qualquer antinomia entre as disposições da Instrução Normativa nº 460/04 e o CTN, e não tendo o regulamento administrativo exigido nada além do que a lei já estipula, não vislumbro qualquer afronta ao princípio da legalidade. Finalmente, a aventada falta de transparência não subsiste, já que no segundo despacho, a autoridade fiscal demonstra como chegou aos valores não homologados.”

Em suma, o acórdão recorrido considera que o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, não alcança a hipótese de pagamento espontâneo do tributo após o prazo de vencimento, para fins de exclusão da multa de mora.

A Procuradoria não se insurgiu quanto ao cabimento do Recurso Especial.

Diante do exposto, entendo devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria em debate. Assim, não merece qualquer reparo o despacho de admissibilidade que admitiu o recurso.

Mérito

O Recurso Especial ora em análise fixa-se exclusivamente na defesa da aplicação do instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) como bastante para a extinção da cobrança da multa moratória, mesmo na hipótese de compensação tributária.

Destaca-se, a DCOMP tratada no presente processo administrativo, de fato, fora apresentada a destempo, ou seja, após o vencimento do tributo a ser compensado (COFINS). No entanto, restou comprovado que não fosse a inclusão da multa de mora, o crédito utilizado seria suficiente para liquidação do débito.

Primeiramente, insta salientar que a aplicação do art. 28, caput, da Instrução Normativa nº 460/2004 não resta comprometida, eis que correto o entendimento de que incidem acréscimos legais aos débitos até a data de entrega da DCOMP.

Portanto, via de regra, há a incidência da multa moratória contada da data de vencimento do tributo até a apresentação em atraso da DCOMP, limitado ao percentual de 20%.

Conquanto, o questionamento que decorre naturalmente deste caso concreto é se seria possível a aplicação do instituto denúncia espontânea para fins de exclusão da multa moratória pela entrega em atraso da declaração de compensação.

Em tese, para a materialização deste instituto, exigem-se, como requisitos: i-) que não tenha sido iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionadas com a infração; e ii-) por óbvio, que tenha havido o pagamento dos tributos e dos juros de mora (ou depósito).

Verifica-se que a própria Receita Federal do Brasil tem divergido quanto ao tema.

Através da Nota Técnica nº 1 COSIT de 18/01/2012, com fundamento no Ato Declaratório PGFN nº 4 de 2011 e Ato Declaratório PGFN nº 8 de 2011, reconheceu-se que a declaração de compensação, se atendidos os demais requisitos, poderia caracterizar a denúncia espontânea.

Cumpra a transcrição de parte da Nota Técnica nº 1 COSIT, de 18/01/2012:

“(…)

Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação

18. Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:

a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplica-se o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;

(...)

Revisão de ofício do lançamento

19. Uma vez identificadas pelas unidades da RFB as situações em que se configuram a denúncia espontânea, não deve ser exigida mais a multa de mora.

(...)

20. Resumindo o acima exposto, e em face do posicionamento atual da jurisprudência do STJ sobre a denúncia espontânea, é de se concluir que:

(...)

b) tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação:

b1) não se configura denúncia espontânea a situação em que o contribuinte apresenta declarações que constituem o crédito tributário (tais como DCTF, DIRPF, GFIP e Dcomp) e em momento posterior quitam o débito, mediante pagamento ou compensação;

b2) configura denúncia espontânea a situação em que o contribuinte efetua o pagamento ou a compensação do débito (tributo, acrescido dos juros de mora), antes ou concomitantemente à apresentação das declarações que constituem o crédito tributário, e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração;

(...)"

Contudo, a própria Receita Federal do Brasil por meio da Nota Técnica nº 19 COSIT, de 12 de junho de 2012 alterou seu entendimento e cancelou a Nota Técnica nº 1 COSIT, de 18 de janeiro de 2012, nos seguintes termos:

"(...)

5. Em consequência, conclui-se:

Pelo cancelamento da Nota Técnica COSIT nº 1, de 18 de janeiro de 2012; que se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b.1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011;

b.2) Quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011;

c) não se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

c.1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

c.2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado;

c.3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;

c.4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas paga a destempo;

d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item 'b' acima devem ser analisados com base no entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN nºs 4 e 8, de 2011.

(...)"

Também neste sentido fora publicada a Solução de Consulta nº 384/2014, assim ementada:

"(...) DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO.

Considera-se ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando o sujeito passivo confessa a infração, e até este momento extingue a sua exigibilidade mediante pagamento. Incorre a denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito já confessado. A consulta não suspende o prazo para

recolhimento de tributo autolancado, antes ou depois de sua apresentação, nem para cumprimento de obrigações acessórias. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.212, de 1991, arts. 11, 22A e 89, Lei nº 10.256, de 2001, art. 1º; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19; Decreto nº 70,235, de 1972, art. 7º; IN RFB nº 740, de 2007, arts. 1º e 2º; IN RFB nº 1.300, de 2012, art. 1º; IN RFB nº 1.396, de 2013, arts. 1º, 2º, 3º, 11, 18 e 23; IN RFB nº 1.529, de 2014.”

Deste modo o posicionamento exarado definitivamente pela RFB é o de que a compensação não teria sido expressamente contemplada pelo art. 138 do CTN, o qual somente se referiria ao pagamento como hipótese permissiva da denúncia espontânea.

Ocorre que, de outro lado, o STJ já decidiu em sentido diametralmente oposto ao entendimento mais recente da RFB, alocando a compensação como uma espécie do gênero “pagamento”:

“TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9º. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTE. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

(...)

3. É usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma pletora de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005. (STJ REsp 1.122.131 / SC, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, j. em 24/05/2016).”

Inclusive o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou especificamente acerca da situação que ora se delinea concretamente:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

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

2. *Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.*

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

4. *Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos”*

(STJ, EDcl no AgRg no REsp 1375380 / SP, Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, j. em 20/08/2015, DJe de 11/09/2015).

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

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

2. *Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.*

3. Agravo regimental improvido”

*(AgRg no REsp 1136372 / RS, Relator Ministro Hamilton
Carvalho, 1ª Turma, j. em 04/05/2010, DJe de 18/05/2010).*

E o CARF também já se posicionou quanto ao tema, de maneira dominante,
mas não uníssona:

*“DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. São
equivalentes o recolhimento por meio de DARF e a compensação
por meio de DCOMP para o efeito de configuração da denúncia
espontânea, na forma do art. 138 do CTN. Recurso parcialmente
provido”*

*(Acórdão nº 3403003.628-4 ª Câmara/3ª Turma Ordinária –
Sessão de 18/03/2015).”*

*“COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS
SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*A denúncia espontânea resta configurada, com a conseqüente
exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a
lançamento por homologação, quando o contribuinte ao efetuar
a compensação, concomitantemente ou em ato posterior o
declara, anteriormente a qualquer procedimento do Fisco. Art.
138 do CTN. (Súmula 360/STJ e RESP nº 1.149.022/SP).*

EXIGÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL ESTIMATIVA.

*Passíveis de sanções pelo inadimplemento da obrigação.
Recurso Voluntário Provido em Parte”*

*(Acórdão nº 3801005.225-1 ª Turma Especial Sessão de
26/02/2015).”*

*“TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO ANTERIOR À ENTREGA DA
DCTF. COMPENSAÇÃO EQUIPARADA AO PAGAMENTO.
NOTA COSIT Nº 01/2012. EXCLUSÃO DE MULTA E JUROS.
CABIMENTO.*

*Admite-se a denúncia espontânea nos tributos lançados por
homologação desde que haja pagamento integral do tributo e
juros anteriormente à ação fiscal (art. 138, do CTN).*

*Se o contribuinte envia Declaração de Compensação
posteriormente ao vencimento e anteriormente à transmissão da
DCTF, deverá ser afastada a multa de mora, pois está
caracterizada a denúncia espontânea, uma vez que a Declaração
de Compensação equivale a pagamento, nos termos do art. 28,
da Lei 11.941 e da Nota Técnica COSIT nº 01/2012*

*(Acórdão nº 3402002.530-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária Sessão
de 15/10/2014).”*

Aliás, o presente julgador também já se posicionou a este respeito através do acórdão n. 1201-001.748:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2004, 31/01/2005, 31/12/2005

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.

CSLL.

Se o contribuinte envia Declaração de Compensação posteriormente ao vencimento e anteriormente à transmissão da DCTF, deverá ser afastada a multa de mora, pois está caracterizada a denúncia espontânea, uma vez que a Declaração de Compensação equivale a pagamento. Conquanto, se a Declaração de Compensação não for homologada, não há que se falar na aplicação do instituto da denúncia espontânea e tampouco na exclusão da multa moratória.

Por fim destaco recente julgado da presente 1ª Turma da CSRF, que através do acórdão nº 9101-003.687 de relatoria do Conselheiro Luís Flávio Neto, cuja ementa abaixo transcrevo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

*COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
COMPENSAÇÃO.*

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

O entendimento que quer se demonstrar é o de que a compensação de fato deve ser equiparada ao pagamento e sua homologação deve garantir a exclusão da multa moratória, fazendo jus o contribuinte ao instituto da denúncia espontânea.

A interpretação literal do art. 138 do CTN compromete a *mens legis*. Essencial que se direcione uma interpretação extensiva, que necessariamente conduza a equiparação da compensação ao pagamento, para que se atinja o objetivo essencial do instituto que é (ou deveria ser) a regularização dos débitos dos contribuintes.

Independente do instrumento utilizado para a concretização desta intenção do legislador, esta última deve ser atendida em sobreposição à finalidade meramente arrecadatória. O fato da compensação estar sujeita a posterior homologação também não deve

ser um óbice à tese aqui sustentada e defendida, uma vez que tal cenário não traz qualquer alteração, até porque o pagamento também está sujeito à homologação no prazo de 5 (cinco) anos e mesmo assim é considerada como a principal forma de satisfação do art. 138 do CTN.

A única diferença entre o recolhimento e a compensação reside no fato de que, na compensação, o contribuinte se vale do excesso de um recolhimento que realizou anteriormente em valor maior que o devido, ou seja, utiliza parte de um recolhimento (pagamento) que já existe, mas que fez indevidamente ou em valor maior do que deveria.

Portanto o raciocínio que aqui se firma é o de que a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Desta forma, a compensação atende à exigência do artigo 138 do CTN e, diante do preenchimento de outros requisitos já destacados na concretude deste caso, o contribuinte faz jus ao benefício da denúncia espontânea.

Destaque-se que não está a se negar a legalidade ou constitucionalidade do art. 28, caput, da Instrução Normativa nº 460/2004. A multa moratória de fato se materializa e incide sobre o valor principal, mas o benefício da denúncia espontânea acaba por eximir o contribuinte, posteriormente, do pagamento desta.

Portanto, concluo deva ser afastado o valor da multa moratória na análise das compensações ora em discussão.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL apresentado para no MÉRITO DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator