



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.904372/2008-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-003.535 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2019
Recorrente COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A compensação 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. Portanto, cabível a exclusão da multa moratória no ato de consolidação dos débitos passíveis de compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, determinando o retorno dos autos à Unidade de Origem para que, ao executar a presente decisão, se abstenha de incluir a multa de mora nos cálculos da consolidação dos débitos passíveis de compensação.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Ausente a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, substituída pela Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça.

Relatório

Trata-se de julgamento de recurso voluntário (v. e-fls. 605/619) interposto em face do acórdão nº 06-27.143 - 1ª Turma da DRJ/CTA (v. e-fls. 593/596), que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente (v. e-fls. 14/40).

A Interessada apresentou diversos pedidos de restituição/declaração de compensação (PER/DCOMP, v. e-fls. 192/266, 358/366, 374/412, 539/589), nas quais indicou crédito resultante de saldo negativo de CSLL relativo ao período de apuração de 2002. Consta dos autos, também as respectivas DCTFs em que declarados os respectivos débitos objeto das compensações (v. e-fls. 270/354, 416/535).

Ao analisar o pleito, a Delegacia da Receita Federal de Curitiba/PR editou o despacho decisório de e-fls. 02/12, através do qual reconheceu o direito creditório relativo ao saldo negativo de CSLL de 2002, no importe de R\$7.159.146,31. Porém, não homologou as compensações declaradas na sua integralidade, haja vista que o crédito reconhecido teria sido insuficiente para tanto. Do total das compensações declaradas, restou não homologado o valor de R\$64.543,14, acrescido dos respectivos acréscimos legais.

Inconformada com a referida decisão, a Contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba - DRJ/CTA, onde aponta, em apertada síntese, os seguintes fundamentos para a reforma do despacho decisório:

1) Denúncia espontânea - as compensações teriam sido realizadas antes da entrega da DCTF, antes ainda de ultrapassar o mês corrente, razão pela qual, cabível o instituto da denúncia espontânea para exonerar os débitos compensados da respectiva multa moratória;

2) Prevalência da essência sobre a forma - argui que, demonstrada a ausência de débito a ser reclamado em razão da suficiência de créditos para compensar integralmente os débitos, deveria prevalecer a essência do ato sobre a sua forma. Faz tal alegação em função da exigência de apresentação da DCTF para constituir o crédito tributário;

3) Não haveria previsão legal para a imputação proporcional do pagamento;

4) Ferimento dos princípios da legalidade/irretroatividade das leis, pelo fato de a Receita Federal escorar-se em Instruções Normativas para fundamentar o seu modo de agir.

A DRJ/CTA não acolheu os argumentos expendidos pela Recorrente, indeferindo o recurso. O acórdão nº 06-27.413 - 1ª Turma da DRJ/CTA recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002

DCOMP. INCIDÊNCIA DE MULTA E JUROS.

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.

Não satisfeita, a Recorrente interpôs recurso voluntário onde repete textualmente todas as razões já trazidas quando de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Segundo o r. despacho decisório, as compensações não teriam sido homologadas em sua íntegra haja vista a insuficiência do crédito reconhecido.

De todas as alegações trazidas pela recorrente em seu recurso, a única que merece a nossa atenção é a relativa à denúncia espontânea. Em relação às demais, que dizem respeito à questão da imputação proporcional e aos princípios da prevalência da essência sobre a forma e irretroatividade/ilegalidade de atos normativos, uso da prerrogativa constante do art. 57, § 3º, do Regimento Interno do CARF para, ao reproduzir o texto da decisão recorrida, adotar como minhas as razões de decidir e os fundamentos por ela abarcados. Faço isso em função de o recurso voluntário não ter trazido nenhuma inovação em relação à manifestação de inconformidade; nem mesmo dialogou com a decisão recorrida.

Portanto, nego provimento a todos os argumentos citados alhures.

Eis o teor da decisão recorrida em relação aos respectivos pontos:

17. Também não convence o argumento da "prevalência da essência sobre a forma". A regra aplicável já à época da apresentação da declaração em tela determina a incidência de multa e juros entre a data do vencimento do tributo e a de apresentação da declaração de compensação, sendo esta a data focal. Assim, o direito creditório deve ser atualizado até essa data focal, e o tributo devido também, com seus consectários. Não há prevalência da forma sobre a substância. O contribuinte confunde seu direito na medida em que considera que a compensação se deu na data do vencimento do débito, e apenas houve uma posterior declaração de uma compensação já efetuada anteriormente. No entanto, conforme determina o art. 74 da Lei nº 9.430/96, a compensação é feita por meio (e na data) da apresentação da DCOMP.

18. Ainda, não procede a argumentação sobre a imputação proporcional, pois o despacho decisório seguiu a determinação do art. 28 da IN SRF nº 210/02, com a redação conferida pela IN SRF nº 323/03, cuja vigência, repita-se, iniciou-se antes da apresentação da declaração de compensação sub examine, razão pela qual também não há aplicação retroativa da legislação.

Já em relação à questão da denúncia espontânea, meu entendimento é diferente em relação ao decidido pela DRJ/CTA.

Antes de mais nada é preciso delinear perfeitamente os fatos que envolvem a compensação realizada pela Recorrente. Para tanto, reproduzo abaixo excertos da manifestação de inconformidade, onde a Recorrente detalha as compensações realizadas, informando as datas de entrega/transmissão, tanto das DCOMPs quanto das DCTFs respectivas.

1) PER/DCOMP nº 12990.45771.311003.1.3.03-7737

Data de envio: 31/10/03

Entrega DCTF	Tributo	Competência	Vencimento	Principal	Total Débitos	Saldo do Crédito
14/11/03	2484	set/03	31/10/03	1.264.538,81	1.264.538,81	7.169.651,46
14/11/03	6912	set/03	15/10/03	238.751,44	238.751,44	6.930.900,02

2) PER/DCOMP nº 18814.71973.131103.1.3.03-8561

Data de envio: 13/11/03

Entrega DCTF	Tributo	Competência	Vencimento	Principal	Total Débitos	Saldo do Crédito
13/02/04	6912	out/03	14/11/03	200.000,00	200.000,00	6.827.383,14
13/02/04	2172	out/03	14/11/03	2.000.000,00	2.000.000,00	4.827.383,14

3) PER/DCOMP nº 06779.65373.271103.1.3.03-6608

Data de envio: 27/11/03

Entrega DCTF	Tributo	Competência	Vencimento	Principal	Total Débitos	Saldo do Crédito
13/02/04	2484	out/03	28/11/03	1.363.077,08	1.363.077,08	3.464.306,06
13/02/04	6912	out/03	15/11/03	842.128,54	842.128,54	2.622.177,52
13/02/04	2172	out/03	15/11/03	564.085,23	564.085,23	2.058.092,29

4) PER/DCOMP nº 05898.70024.181203.1.3.03-1740

Entrega DCTF	Tributo	Competência	Vencimento	Principal	Total Débitos	Saldo do Crédito
13/02/04	2362	nov/03	30/12/03	2.081.180,14	2.081.180,14	-----

O PER/DCOMP original enviado no dia 18/12/2003, nº 05898.70024.181203.1.3.03-1740 (**Doc 18**).

A partir dos dados acima, devidamente confirmados pelos documentos de e-fls. 192/266, 358/366, 374/412, 539/589 (PER/DCOMPs) e 270/354, 416/535 (DCTFs), verificamos que as DCOMPs foram entregues anteriormente às DCTFs respectivas. Note-se, também, que algumas DCOMPs foram transmitidas antes mesmo do vencimento dos débitos nelas informados.

A questão principal, então, a ser decidida, é se os débitos declarados nas DCOMPs transmitidas pela Recorrente podem vir a ser considerados extintos mediante a aplicação do instituto da denúncia espontânea, avocada que foi pela Interessada para justificar a não incidência de multa de mora para efeito de cálculo dos débitos consolidados à data da respectiva efetivação da compensação. Apenas para rememorar, as compensações só não foram

homologadas na sua integralidade porque os débitos foram consolidados, à data da compensação, incluindo a multa de mora pelo atraso na quitação dos mesmos.

O tema é bastante tormentoso no âmbito do CARF, inexistindo consenso, seja entre as Turmas Ordinárias da 1ª Seção e a sua Câmara Superior, seja em relação às Turmas Ordinárias de outras Seções e/ou suas respectivas Câmaras Superiores. Ou seja, temos decisões para ambos os lados nas diversas Turmas e Câmaras Superiores. A polêmica, em si, é bastante simples: cabe denúncia espontânea no caso de compensação? O referido Instituto só alcançaria a extinção do crédito tributário via pagamento em dinheiro?

Filio-me à posição menos restritiva, hoje majoritária no âmbito da Câmara Superior da 1ª Seção de Julgamento (mesmo que não unânime entre os respectivos Conselheiros que a compõem), de que a compensação de crédito tributário pode gerar os efeitos da denúncia espontânea, prevista no artigo 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.

O cerne da discussão consiste na determinação do sentido da expressão *pagamento* constante do art. 138 do CTN. Em minha opinião, seu sentido pode ser alargado, entendendo tratar-se, no caso, de verdadeiro adimplemento da obrigação - forma de extinção do crédito tributário - tendo, portanto, o mesmo efeito do pagamento.

Nesse sentido, cito o Acórdão nº 9101-003.689 - 1ª Turma da CSRF, da relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Flávio Neto, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

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.

Idêntica decisão foi formalizada através do acórdão nº 9101-003.687, da mesma 1ª Turma da CSRF, também relatado pelo Conselheiro Luiz Flávio Neto.

O Ilustre Relator adotou como um de seus principais fundamentos o argumento de que o legislador, em variadas normas, adota a expressão *pagamento* em sentido amplo, dando-lhe o efeito de adimplemento da obrigação. Cita o caso do CTN, que em seu artigo 150, utilizou a dicção *antecipar o pagamento* no sentido de antecipar o adimplemento sem prévio exame da autoridade administrativa. Complementa o raciocínio arguindo não haver dúvidas de que "o contribuinte, mediante declaração e compensação regularmente levadas a termo, irá consumir o típico lançamento por homologação tutelado pelo art. 150 do CTN". Apenas para efeito de visualização do raciocínio acima, reproduzo o art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Cita também o art. 9º, § 2º, da Lei nº 9.532/97 para laborar o mesmo raciocínio.

Ainda, argumenta que a compensação efetuada pelo contribuinte possui efeito de pagamento sob condição resolutória. Assim, no caso de não ser homologada a compensação, perderá a eficácia a denúncia espontânea, passando a ser exigível o débito tributário acrescido da multa de mora.

O entendimento esposado no referido acórdão é consentâneo com a jurisprudência do STJ, a exemplo do do REsp 1.122.131/SC e do AgRg no REsp 1.136.372, cujas ementas reproduzo abaixo:

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 CONTRIBUÍNTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. Trata-se de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício; circunstância que o Recorrente afirma comportar a incidência do art. 9º., caput da MP 303/06, o qual prevê hipóteses de desconto nos débitos tributários.

*2. O art. 9º. da MP 303/2006 criou, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos arts. 1º. e 8º., a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; **o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (compensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal.***

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.

4. Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito). Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9º. da MP

303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade *ex officio*, como se deu neste caso.

5. Ainda que não se considerasse que a compensação configura, na hipótese específica destes autos, uma modalidade de pagamento da dívida tributária, ganha relevo o fato de a compensação ter sido realizada de ofício, pois demonstra que o Fisco suprimiu até mesmo a possibilidade de o contribuinte, depois de receber o valor que lhe era devido, resolver aderir à forma favorecida de pagamento, prevista no art. 9º. da MP 303/06.

6. A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do fiscal na arrecadação de tributos, por legítima que seja essa pretensão, porquanto os dispositivos que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas, sendo essencial, para o propósito pacificador, a atuação judicial de feitiço moderador.

7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido.

(STJ, REsp 1122131/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2016, DJe 02/06/2016).

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, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 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.

(STJ, AgRg no REsp 1136372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 18/05/2010.

Esta Turma também tem decidido no mesmo sentido, desta feita por unanimidade, como podemos observar no acórdão nº 1401-002.415, de 13 de abril de 2018, da relatoria da Ilustre conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, cuja ementa está reproduzida abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. HIPÓTESE CONFIGURADORA.

Conforme decidido no REsp nº 1.149.022/SP, na sistemática dos recursos repetitivos, (i) quando o contribuinte declara o tributo e não efetua o pagamento no vencimento, mas o faz (acompanhado dos juros de mora) antes de iniciado o procedimento fiscal, não se trata de denúncia espontânea, sendo exigível, portanto, a multa de mora (cf. Súmula nº 360 do STJ); e (ii) quando o contribuinte declara o tributo de forma parcial e subsequentemente (antes de iniciado o procedimento fiscal) retifica a declaração, noticiando e quitando concomitantemente a diferença informada (acompanhada dos juros de mora), configura-se a denúncia espontânea em relação à correspondente infração, sendo, portanto, descabível a exigência de qualquer multa (de mora ou de ofício).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. QUITAÇÃO.

Para efeitos do que foi decidido no REsp nº 1.149.022/SP, na sistemática dos recursos repetitivos, caracteriza-se a quitação, que dá ensejo à denúncia espontânea, nos casos de compensação declarada até a apresentação da correspondente declaração retificadora.

Na 3ª Seção, também encontramos diversos acórdãos que compartilham da mesma opinião até aqui externada, podendo-se citar os de nº 3402-003.486 e 3401-002.706. Também cito o acórdão nº 1201-002.619, no âmbito da 1ª Seção.

Por todo o exposto, acolho o argumento trazido pela Recorrente de que as compensações por ela realizadas estariam albergadas pelo instituto da denúncia espontânea, razão pela qual, ao implementar as medidas atinentes à confrontação entre o crédito reconhecido

e os débitos declarados, a Autoridade Administrativa deverá se abster de incluir a multa de mora na respectiva consolidação da exigência.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário, determinando o retorno dos autos à Unidade de Origem para que, ao executar a presente decisão, se abstenha de incluir a multa de mora nos cálculos da consolidação dos débitos passíveis de compensação.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves