



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11516.001259/2007-69
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.748 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente TRACTEBEL ENERGIA S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a multa moratória, no valor de R\$ 18.703,64, relativa ao débito compensado e homologado, mantendo as demais autuações. Vencidos os Conselheiros Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, que negavam provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida- Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Gustavo Guimarães da Fonseca (Suplente) e José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata o presente processo de Declarações de Compensação em que a contribuinte utiliza como crédito saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL do ano-calendário de 2003, exercício de 2004.

No Despacho Decisório de fls. 195 a 203, foram consideradas não-homologadas as Declarações de Compensação – DCOMP deste processo, uma vez que parte das estimativas do ano-calendário de 2003 (janeiro a abril) foram objeto de compensação e parte destas DCOMPS foram reputadas não-homologadas total ou parcialmente, especificamente em relação ao mês de abril.

Ainda apuraram-se divergências nos valores constantes em DIPJ e DCTF, em relação a outra parte das estimativas mensais, estas efetivamente pagas, através dos respectivos DARFs. Além disso, percebeu-se a dedução, neste mesmo período, de bases de cálculo negativas de CSLL provenientes de períodos anteriores de empresa incorporada (R\$ 87.722.548,64), o que, ao ver da fiscalização, seria expressamente vedado.

Vejamos o demonstrativo trazido aos autos, às fls. 194, que consolida o pagamento de estimativas mensais por meio de DCOMPS, R\$ 7.075.541,12, e via DARF, R\$ 32.585.368,80, totalizando a CSLL mensal paga por estimativa em R\$ 39.660.909,92.

Diante de tais fatos constatou-se a insuficiência do saldo negativo de CSLL no período. Além, apurou-se CSLL a pagar no montante de R\$ 7.788.759,30. Determinou-se, então, a lavratura de auto de infração, constante às fls. 210 a 217.

À título elucidativo, peço vênia para transcrever os trechos essenciais trazidos no relatório do acórdão proferido pela DRJ-FNS:

“Em consulta à fundamentação constante no referido Despacho Decisório, tem-se que a interessada utilizou crédito no valor original de R\$ 3.325.906,75 nessas DCOMP. Referido valor decorreria da apuração de saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2003 (f.154). Para averiguar a sua composição, a fiscalização buscou as informações da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ e Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF.

Observou-se que, nos meses de junho, julho, agosto, setembro e outubro, existe divergência entre os valores informados pela contribuinte na DIPJ e os informados na DCTF, conforme tabela constante de fls. 194.

A contribuinte efetuou recolhimento em DARF com base nos valores constantes das DCTF. Estes valores configuram confissão de dívida, de modo que os valores recolhidos em DARF foram considerados como pagamentos por estimativa e levados ao ajuste anual do ano-calendário.

A contribuinte teria considerado as diferenças entre o informado na DIPJ e o recolhido em DARF como pagamentos a maior e teria transmitido cinco DCOMP de n.ºs: 07673.62035.250106.1.3.04-0910, 01079.45979.250106.1.3.04-9625, 19937.16631.250106.1.3.04-8709, 06962.89567.250106.1.3.04-9556 e 24941.88964.250106.1.3.04-3395, utilizando esses valores como crédito para quitação de débitos por compensação. Os valores que a contribuinte considerou como pagamentos a maior serão utilizados como dedução da CSLL devida no ajuste anual do ano-calendário de 2003, de modo que as cinco DCOMP foram consideradas não-homologadas.

Nos meses de janeiro, fevereiro, março e abril, parte da CSLL apurada foi paga por intermédio de compensação, com utilização de saldo negativo de CSLL do ano calendário de 2000 e também com pagamento indevido de CSLL feito em 28/02/2002, de acordo com a DCTF.

Algumas dessas DCOMP tiveram suas compensações homologadas, outras não. A tabela de f. 194 resume as compensações feitas e o resultado da apreciação das DCOMP. Foram consideradas pagas as estimativas mensais cujas DCOMP foram homologadas e consideradas não pagas aquelas cujas DCOMP foram declaradas não homologadas.

No ano-calendário 2003, a contribuinte efetuou compensação de base de cálculo de CSLL com base de cálculo negativa de períodos anteriores, mas conforme o sistema SAPLI a compensação excedeu o saldo disponível. No ano-calendário 2003, o saldo de base de cálculo negativa de períodos anteriores disponível para compensação era R\$ 100.632.879,21, mas a contribuinte efetuou compensação no valor de R\$

188.355.427,86. deste modo, foram utilizados R\$ 87.722.548,64 além do disponível para redução da base de cálculo da CSLL.

A empresa Tractebel Energia S/A, CNPJ nº 02.474.103/0001-19, incorporou a empresa Centrais Geradoras do Sul do Brasil S/A — Gerasul, CNPJ nº 02.311.139/0001-81 (f.192/193). A Gerasul apurou prejuízo fiscal nos anos-calendário 1997 e 1998.

A fiscalização suspeita que a contribuinte tenha utilizado as bases de cálculo negativas de CSLL apuradas pela empresa incorporada Gerasul nos anos-calendário 1997 e 1998. Entretanto, a pessoa jurídica sucessora por incorporação não poderia compensar bases de cálculo negativas de CSLL da sucedida. O art. 514 do Regulamento do Imposto de Renda,

Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, e art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, dispõem que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. A Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em seu art. 22, dispõe que aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/1987.

(...)

Os recolhimentos em DARF feitos ao longo do ano-calendário totalizam \$32.585.368,80. Os pagamentos por compensação que tiveram suas DCOMP homologadas atingem R\$ 7.075.541,12 (f. 194). Com isso, o montante pago por estimativa mensal a ser levado ao ajuste anual para dedução da CSLL devida é R\$ 39.660.909,92.

(...)

Verificou-se que no ano-calendário 2003, devido à compensação de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores em valor superior ao disponível, e não confirmação de saldo negativo pleiteado nas DCOMP, restam R\$ 7.788.759,30 de CSLL devida e não recolhida. Este valor foi objeto de auto de infração às f. 207 a 217, no qual é formalizada sua exigência, acrescida de multa de ofício e juros de mora.

(...)"

Manifestação de Inconformidade

Em síntese produziram-se as seguintes arguições na peça de defesa:

“- Requer, preliminarmente, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários não compensados com fundamento no art. 74, § 11, da Lei nº 9.430/1996;

- Contesta a incidência de multa de mora. Argui que os indébitos associados a saldos de imposto sobre a renda e de contribuição social sobre o lucro líquido, decorrentes de pagamentos indevidos, já estavam em poder da União, de modo que não se pode falar em mora quando da utilização destes créditos para pagamentos de débitos com vencimento posterior ao recolhimento do indébito, pois os valores pecuniários já eram disponibilidades da Fazenda Nacional há muito tempo;

(...) Deste modo, sustenta que deve ser considerada como data da compensação a data do pagamento indevido ou a maior que o devido;

Está amparado pelo instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, já que promoveu a compensação de débito antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados à infração. Em seu auxílio, menciona precedentes judiciais e administrativos;

- Sustenta a possibilidade do aproveitamento de bases de cálculo negativas da CSLL da empresa incorporada para redução da base de cálculo da contribuição da empresa incorporadora. A vedação prevista no art. 22 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não teria efeito pretérito, a teor do art. 5º inciso II, e art. 150, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal;

- A incorporação ocorreu em 24/04/1998, constituindo a segunda etapa do processo de reorganização societária do Sistema Eletrobrás;

- A primeira etapa deste processo cifrou-se na cisão parcial da Centrais Elétricas do Sul do Brasil S/A - ELETROSUL, CNPJ nº 00.073.957/0001-68, com a constituição da GERASUL, processo do qual derivam os valores de base negativa de CSLL da monta de R\$11.931.904,09, proporcional ao patrimônio vertido por ocasião da cisão, adicionados ao saldo de base negativa da impugnante, porquanto, correspondentes as bases negativas acumuladas em períodos anteriores na ELETROSUL, não evidenciados em DIPJ por completa ausência de campo para tanto na referida declaração;

- Em 31 de janeiro de 1998, a impugnante quando se chamava ELETROGER, hoje Tractebel Energia S/A, havia admitido em seu patrimônio através da operação de incorporação, todos os bens, direitos e obrigações da GERASUL, dentre os quais se encontrava o saldo de base negativa da CSLL, conforme atesta a linha 04, da ficha 28, Informações Gerais, da DIPJ/1999 da primeira, que acostamos a presente, no valor de R\$

328.568.484,13, já computando a base de cálculo negativa apurada no fim do exercício no valor de R\$33.540.211,41;

- Na DIPJ/1999 da GERASUL, de incorporação, do período de 01/01/98 a 31/01/98, foi apurada base negativa de CSLL, no valor de R\$ 344.363,37;

- Na DIPJ/1998 da GERASUL, observa-se que a base negativa desta empresa totalizava o valor de R\$ 282.752.005,26;

- Deste modo, evidencia-se a composição da base negativa da CSLL, no valor de R\$ 328.568.484,13, que restava perfeita e acabada antes da efetivação da incorporação da GERASUL pela ELETROGER;

- Posteriormente a todo este processo, foi editada a Medida Provisória nº 2.158- 35/2001, que vedava o aproveitamento das bases negativas de CSLL pela incorporadora. Tal vedação aplica-se às incorporações posteriores à vigência da MP;

- Conforme dispõe a Lei das Sociedades Anônimas, art. 229, na hipótese de incorporação total a sociedade incorporada deixa de existir, passando seu patrimônio a integrar o patrimônio da incorporadora e, conseqüentemente, constitui uma azienda única;

- A lei não pode ter efeito pretérito. A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF manifestou-se nos seguintes termos "A proibição constante no art. 22 da MP nº 2.158- 35/01, que dispõe que se aplica à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, só tem incidência a partir de 01-10-99 (CSRF/01-04.448, 25/02/2003)"

Acórdão nº 07-13.007 – 3ª Turma da DRJ/FNS

1. Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Inicialmente sustentou-se que, de acordo com o art. 74, parágrafos 9º, 10º e 11º, da Lei nº 9.430/1996, a regular apresentação de manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação ou recurso ao Conselho de Contribuintes, determina a suspensão da exigibilidade dos débitos que foram objeto de compensação nas DCOMP apresentadas.

2. Da aplicação de multa de mora

Contatou-se que a imposição de multa nos casos de pagamento espontâneo com atraso ou de entrega da DCOMP após o prazo de vencimento do débito compensado, está

expressamente prevista em disposição legal vigente, qual seja, o art. 61 da Lei nº 9.430/1996. O mesmo racional se aplicaria a incidência dos juros moratórios, nos ditames do art. 28 da IN nº 210/2002.

Nestes termos, entendeu-se que o único meio de se declarar a inaplicabilidade de multa e juros moratórios seria por via da negação da validade da norma jurídica que os prevê, e isto por meio da afirmação de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, coisa para a qual os julgadores administrativos não detêm competência para fazer.

3. Das bases de cálculo negativas de CSLL resultantes de incorporação

Quanto ao direito ao aproveitamento, pela ora recorrente, de bases de cálculo negativas de CSLL apuradas pela GERASUL na DIPJ/1998 e DIPJ/1999, ressaltou-se o reconhecimento administrativo pela 4ª Turma desta Delegacia de Julgamento, por meio do Acórdão nº 07-10.746, de 14 de setembro de 2007 (Fls. 503 a 508), proferido no processo nº 11516.00244912006-12, posteriormente à lavratura do Despacho Decisório e do Auto de Infração em análise.

Deste modo, entendeu-se que esse direito não poderia ser objeto de nova apreciação por esta instância julgadora.

3.2. Das bases de cálculo negativas de CSLL resultantes de cisão

Em consulta ao Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa de CSLL - SAPLI da empresa cindida ELETROSUL, cujos extratos de movimentação até o ano de 1997 são anexados às f. 509 a 511, constatou-se que no ano da cisão (1997) não havia registro de saldo de bases de cálculo negativas de CSLL, que pudesse ser atribuído à empresa resultante do patrimônio cindido.

Observou-se que as compensações de bases negativas de períodos anteriores, informadas pela ELETROSUL nas declarações de rendimentos dos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997, foram alteradas de ofício, em procedimento de revisão interna (f. 511), por falta de saldo de bases negativas compensáveis.

Deste modo, entendeu-se que não restou demonstrada a existência de base de cálculo negativa compensável, oriunda da empresa cindida.

3.3. Do reflexo tributário dos valores apurados de bases negativas de CSLL

Em consulta aos saldos de bases de cálculo negativa de CSLL da empresa impugnante, ora recorrente, verificou-se que com a inclusão dos referidos valores de base de cálculo negativa, decorrentes de incorporação, o saldo passou a ser de R\$ 383.729.247,70, no ano de 2003.

Firmou-se o entendimento, então, que não haveria mais óbice à dedução de bases de cálculo negativas de períodos anteriores promovida na DIPJ/2004, no montante de R\$ 188.355.427,85.

Reputou-se, no entanto, que a fiscalização reduziu o valor da CSLL mensal para R\$ 39.660.909,92, pois considerou o total de CSLL informado em DCTF (R\$ 42.915.418,13, fls. 194) excluindo deste valor a parcela de R\$ 3.254.508,21 a título de quitações feitas por meio de compensações não-homologadas, restando o valor líquido de R\$ 39.660.909,92.

A contribuinte interpôs manifestações de inconformidade contra essas não-homologações, nos respectivos processos, mas até aquela decisão não obteve êxito, de modo que recorreu ao Primeiro Conselho de Contribuinte, onde os processos aguardam julgamento.

Ante todo o exposto, decidiu-se que o valor de CSLL a pagar apurado pela fiscalização é alterado para saldo negativo de CSLL, no valor de R\$ 106.270,07. Portanto, entendeu-se improcedente o auto de infração que exige CSLL no montante de R\$ 7.788.759,30.

Em razão de a compensação ter sido efetivada após o vencimento, decidiu-se pela incidência dos acréscimos moratórios.

Conclusão

Ante todo o exposto, a decisão se deu no seguinte sentido:

- a) considerar improcedente o lançamento tributário;
- b) deferir em parte a solicitação contida na manifestação de inconformidade, considerando homologada somente a compensação da parcela de R\$93.518,24, referente à DCOMP n° 40750.68005.281005.1.3.03-9143.

Recurso Voluntário

Em síntese, o ora recorrente sustenta que bastaria a aplicação do art. 138 do CTN para a composição de seu direito, pleiteando a anulação do lançamento tributário, com fundamento no art. 145, I do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Mérito

Primeiramente deve-se ratificar, de forma oportuna, todo o entendimento trazido pelo v. acórdão recorrido. A maioria dos pontos sequer foram enfrentados em sede de Recurso Voluntário, fixando-se, este último, única e exclusivamente na aplicação do instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) como bastante para a extinção da cobrança da multa moratória e também como permissivo da retificação de DCOMP para aumento do valor do débito.

Destaca-se, as DCOMPs tratadas no presente processo administrativo de fato foram apresentadas a destempo, ou seja, após o vencimento dos tributos. No entanto, restou comprovado que a maioria do crédito nestas veiculado era insuficiente, nos moldes das assertivas que se sucederam e que agora serão reiteradas.

Apesar de devidamente reconhecido o direito creditório advindo de empresa incorporada (Acórdão nº 07-10.746, de 14 de setembro de 2007), houveram inconsistências no pagamento e na compensação das estimativas mensais de 2013, que naquela ocasião acabaram por originar o saldo negativo distorcido do período, objeto creditório sob análise destes autos.

Algumas compensações utilizadas para o pagamento das estimativas foram reputadas não-homologadas e alguns pagamentos foram considerados insubsistentes através do confronto das informações constantes em DIPJ com as discriminadas em DCTF e DARF. Originou-se, então, o total de R\$ 39.660.909,62 referente a antecipação no pagamento de estimativas de CSLL no ano de 2013.

Em contrapartida, o total de CSLL a pagar era de R\$ 39.554.639,85, após a validação do aproveitamento das bases de cálculo negativas advindas de empresa incorporada no total de R\$ 188.355.427,85.

Atinge-se, diante do exposto, o montante de R\$ 106.270,07 de saldo negativo, o direito creditório passível da presente compensação intentada, e a possibilidade da compensação individualizada da parcela de R\$93.518,24, referente à DCOMP nº 40750.68005.281005.1.3.03-9143.

Firmadas estas premissas, deve-se atender o foco da discussão trazida ao CARF, concernente a aplicação concreta do art. 138 do CTN.

De pronto deve-se concluir que a aplicação do supracitado dispositivo legal, em um contexto em que não há suficiência de direito creditório para a realização da quase totalidade das compensações pleiteadas, não tem quaisquer efeitos fáticos capazes de validar a retificação da DCOMP no afã de aumento do débito ali objetivado, razão pela qual não deve ser enfrentada esta questão.

Veja, a denúncia espontânea tem razão de ser pelo pagamento. A ausência deste pressuposto basilar enseja, inequivocamente, a impossibilidade de aplicação do instituto. Uma vez que não há aplicabilidade ao art. 138 do CTN, não há que se falar que este teria força para permitir a retificação de DCOMP. Ainda mais quando percebe-se que a retificação se dera no sentido de aumentar o montante a ser compensado: o crédito já era quase totalmente

insuficiente para a compensação dos débitos originais, o que dirá se houver um aumento dos débitos imputados nas DCOMPS.

O aumento do débito, em si, por meio de retificação, não impacta na resolução da lide, sendo que esta última deve nortear a todo momento a comprovação da existência do direito creditório do ora recorrente.

Superado este ponto, passa-se a análise da incidência da multa moratória.

Insta salientar que a aplicação do art. 28, caput, da Instrução Normativa nº 210/2002, com a redação atual dada pelo art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 1300, de 20 de novembro de 2012, não deve restar comprometida: incidem acréscimos moratórios aos débitos até a data de entrega da DCOMP.

Eis a dicção legal do supracitado artigo legal:

“Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.”

Portanto, 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 o aproveitamento das benéficas da denúncia espontânea e a conseqüente exclusão desta penalidade tributária.

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

O primeiro requisito fora preenchido, pela análise dos autos e dos fatos cronológicos dali subsumidos e diante da apresentação de DCOMP anteriormente à declaração do débito em DCTF. Quanto ao segundo requisito, se instala certa insegurança jurídica, no que cabe a possibilidade de equiparação da compensação tributária ao pagamento, para fins de extinção do crédito tributário. Há total instabilidade jurisprudencial e doutrinária acerca do exercício do direito creditório perante à Administração Tributária, por meio de compensação, como forma de gozo dos benefícios da denúncia espontânea.

De um lado, 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 n.ºs 4 e 8, de 2011.

(...)"

ementada: Também neste sentido se deu a Solução de Consulta nº 384/2014, assim

*“(...) 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 CONTRIBUINTES. 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 plethora 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 Carvalhido, 1ª Turma, j. em 04/05/2010, DJe de 18/05/2010).

E o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) 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 3403-003.628 - 4ª 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 3801-005.225 - 1ª 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 3402-002.530 - 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária - Sessão de 15/10/2014).”

Existem julgados contrários tanto no âmbito do STJ quanto do CARF e o tema está longe de ser pacífico. O entendimento que quer se demonstrar, no entanto, 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.

Veja que referido dispositivo legal imputa como finalidade fática a exclusão da responsabilidade tributária, o que retira o objeto sobre o qual incide a multa moratória, falecendo, por consequência lógica, esta última.

Destaque-se que não está a se negar a legalidade ou constitucionalidade do art. 28, caput, da Instrução Normativa nº 210/2002. 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. O que deve visar a Administração, conforme já exposto, não é a arrecadação fiscal, mas tão somente a regularização da situação do contribuinte.

Ainda cumpre ressaltar que o racional aqui construído atinge apenas a compensação homologada. O aproveitamento dos benefícios da denúncia espontânea se limita ao crédito aqui reconhecido (ratificado o entendimento do v. acórdão recorrido) e, assim, ao posterior débito compensado, no montante de R\$93.518,24, referente à DCOMP nº 40750.68005.281005.1.3.03-9143.

Exime-se a cobrança do valor da multa moratória na proporção do débito extinto mediante compensação, portanto, no total de R\$ 18.703,648 (20% de R\$93.518,24).

Quanto ao débito não compensado, diante da insuficiência do direito creditório, deve-se primar pela cobrança do pagamento, em valores atualizados, inclusive com a cobrança da multa, de maneira que, ao fim e ao cabo, seja honrada a obrigação tributária, sem qualquer prejuízo ao Fisco.

Conclusão

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para, no MÉRITO, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, eximindo o contribuinte de pagamento da multa moratória no montante de R\$ 18.703,64, relativo ao débito compensado, mantendo as demais autuações.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadó

