



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

Processo n° 11516.002449/2006-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.619 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Recorrente ENGIE BRASIL ENERGIA S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 28/02/2005, 31/03/2005, 31/01/2006

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 unanimidade de votos, em acolher os embargos inominados da PFN e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, vencido o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, que negava provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, Carmem Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição ao conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães), Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Declarações de Compensação em que a contribuinte acima identificada utiliza como crédito saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL do ano-calendário de 2004, exercício de 2005. O montante de crédito pleiteado é de R\$ 11.394.921,11.

Por meio do Despacho Decisório de fls. 85 a 92, as compensações foram parcialmente homologadas, sendo reconhecido direito creditório no valor de R\$ 3.576.882,29 a título de saldo negativo de CSLL.

Irresignada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade a esta Delegacia de Julgamento, tendo sua 4ª Turma proferido o Acórdão nº 07-10.746/2007 (fls. 221 a 223) em que declarou nulo o Despacho Decisório e determinou que nova decisão fosse proferida.

A contribuinte havia aproveitado as bases de cálculo negativas de CSLL apuradas pela incorporada Centrais Geradoras do Sul do Brasil S/A — Gerasul, CNPJ nº 02.311.139/0001-81, nos anos-calendário 1997 e 1998. No referido Despacho Decisório não havia sido considerada a compensação de base de cálculo negativa de CSLL no valor de R\$52.155.802,72, realizada em 2004.

Entretanto, a autoridade julgadora (4ª Turma) acatou a utilização da base de cálculo negativa da CSLL, por entender que a vedação prevista na Medida Provisória nº 2.158-35/2001 aplica-se somente às incorporações posteriores à sua vigência, diferentemente do caso em análise em que a incorporação ocorreu em 24/04/1998.

Os autos foram devolvidos à repartição de origem para elaboração de nova decisão. Em atendimento, foi proferido o Despacho Decisório de fls. 238 a 243. Houve alteração do Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo de CSLL — SAPLI, com a inclusão das bases de cálculo negativas da incorporada. Com isso o novo saldo de bases de cálculo negativas de CSLL foi suficiente para a compensação de R\$ 52.155.802,72 realizada no ano-calendário de 2004 (fls. 228).

Conforme DIPJ do ano-calendário de 2004, o saldo negativo apurado no ajuste anual decorre do excesso das estimativas mensais sobre a CSLL devida no ano-calendário. Nos meses de janeiro, fevereiro e outubro, parte da CSLL apurada foi paga por intermédio de compensações.

As compensações das estimativas mensais que constam de outras DCOMP foram tratadas em outros processos. Algumas dessas DCOMP tiveram suas compensações homologadas, outras não. A tabela de f. ls78 resume as compensações feitas e o resultado da apreciação das DCOMP. Com isso, o montante considerado pago por estimativa mensal a ser levado ao ajuste anual é de R\$ 19.233.623,10, inferior ao apurado pela contribuinte de R\$22.347.639,68.

O Demonstrativo de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do ano-calendário 2004 (f. 239) indica a apuração de saldo negativo de CSLL no valor de R\$8.280.904,42, que é inferior ao apurado pela contribuinte (R\$ 11.394.921,11).

A autoridade recorrida relata ainda que a DCOMP nº 40204.44855.280205.1.3.03-7668, entregue em 28/02/2005, com valor de débito de R\$1.694.061,45, foi retificada pela DCOMP nº 06165.18607.271005.1.7.03-0180, entregue em 27/10/2005, com a elevação do valor do débito para R\$ 3.316.269,49. Entretanto, este procedimento não seria permitido pelo disposto no art. 59 da IN SRF nº 600, de 28/12/2005.

Idêntica previsão estaria contida no art. 58 da IN SRF nº 460/2004 e também no art. 8º da IN SRF nº 360/2003, que tratavam do assunto antes da entrada em vigor da IN SRF nº 600/2005.

Nos extratos de fls. 229/231 foi refeita a vinculação do crédito aos débitos compensados. As tabelas a seguir reproduzem o resultado obtido:

DCOMP nº 40204.44855.280205.1.3.03-7668 (original, permanece válida) DCOMP nº 06165.18607.271005.1.7.03-0180 (retificadora, não acatada)					
Código do Tributo	Período de Apuração	Data de Vencimento	Valor Original Do Débito	Compensação Homologada	Compensação Não-homologada
2484 – CSLL	01/2005	28/02/2005	1.694.061,45	1.694.061,45	---

DCOMP nº 14873.23892.070405.1.3.03-4203 (retificada) DCOMP nº 22413.94875.281005.1.7.03-8542 (retificadora)					
Código do Tributo	Período de Apuração	Data de Vencimento	Valor Original Do Débito	Compensação Homologada	Compensação Não-homologada
2484 – CSLL	02/2005	31/03/2005	6.062.753,64	6.062.753,64	---

DCOMP nº 25330.79134.250106.1.3.03-2779					
Código do Tributo	Período de Apuração	Data de Vencimento	Valor Original Do Débito	Compensação Homologada	Compensação Não-homologada
2484 – CSLL	12/2005	31/01/2006	301.064,31	301.064,31	---

DCOMP nº 28597.90396.250106.1.3.03-5013					
Código do Tributo	Período de Apuração	Data de Vencimento	Valor Original Do Débito	Compensação Homologada	Compensação Não-homologada
2382 – CSLL	12/2005	31/01/2006	2.062.618,36	491.424,52	1.571.193,84

Foi informado na DCTF de janeiro de 2005, que a parcela de R\$ 1.622.208,04 foi compensada pela DCOMP nº 02980.89512.280205.1.3.03-7071.

Posteriormente a contribuinte procedeu o cancelamento desta DCOMP, pela DCOMP no 13082.11321.281005.1.8.03-4711. Assim a parcela de R\$ 1.622.208,04 permanece sem vinculação, porque a DCOMP indicada na DCTF encontra-se cancelada.

Deste modo, no Despacho Decisório recorrido foram:

(a) homologadas as DCOMP n° 40204.44855.280205.1.3.03-7668, 22413.94675.281005.1.7.03-6542 e 25330.79134.250106.1.3.03-2779;

(b) homologada em parte a DCOMP n°28597.90396.250106.1.3.03-5013; e

(c) determinada a cobrança das parcelas compensadas indevidamente no importe de R\$ 1.571.193,84 do débito de IRPJ de dezembro de 2005, e de R\$ 1.622.208,04 do débito de CSLL de janeiro de 2005.

Irresignada com o feito fiscal, encaminhou a contribuinte, por meio de seu procurador - mandato à folha 128 -, a manifestação de inconformidade as fls. 247 a 267, na qual alega que:

- 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. Argúi 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;

- A Instrução Normativa nº 210/2002 previa em seu art, 28, inciso I, que a compensação é considerada realizada na data do pagamento indevido ou a maior que o devido.

Entretanto, a mudança da disciplina determinada pelo art. 1º da Instrução Normativa nº 323/2003, que alterou o citado art. 28, teria o único propósito de fazer incidir acréscimo da multa, sendo editada ao arripio do art. 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal.

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 debito antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados à infração. Em seu auxilio, menciona precedentes judiciais e administrativos;

- Contesta a negativa fiscal em aceitar as DCOMP retificadoras. Sustenta que a IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, não pode retroagir para alcançar retificação efetuada em 27 de outubro de 2005, ou seja, um mês antes de sua vigência. A

Além disso, a retificação de declaração do contribuinte poderia ser perfeitamente modificada até a notificação do lançamento, a teor do que prescreve o § 1º do art. 147, do CTN; art. 21 do Decreto-lei nº 1.967/1982 e art. 832 do RIR/99;

- A própria Superintendência da 9ª Região já decidiu que é hígida a retificação de declaração de imposto de renda, conforme Decisão nº 160, de 28 de setembro de 1998. Da mesma forma tem se manifestado o Conselho de Contribuinte e o Tribunal Regional Federal da 4ª Região;

- A alegação de que com isto a contribuinte estaria se furtando do pagamento de acréscimos legais, seria inepta, porque o sujeito passivo teria atualizado tanto o débito quanto o crédito com juros moratórios respectivos, e porque essa assertiva é uma forma de a administração tributária desviar-se da situação que importa, concernente à não adição ao débito da multa de mora, de onde efetivamente decorreria o erro incorrido pela contribuinte;

- Pugna pela produção de todos os meios de prova em direito admitidas, hábeis a provar a verdade dos fatos em que se funda a defesa.

Decisão DRJ

Em sessão de 27/06/2008 a 3ª Turma da DRJ/FNS deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade apresentada para reduzir a parcela não-homologada na DCOMP nº 28597.90396.250106.1.3.03-5013, correspondente a R\$1.571.193,84, para o montante de R\$ 1.460.318,49.

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 28/02/2005, 31/03/2005, 31/01/2006

COMPENSAÇÃO. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS.

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 28/02/2005, 31/03/2005, 31/01/2006

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO. CONDIÇÕES.

A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) não será admitida quanto tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado mediante a apresentação da Declaração de Compensação a SRF. O sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar à SRF nova Declaração de Compensação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 28/02/2005, 31/03/2005, 31/01/2006

*ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E
INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS
INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.*

As autoridades administrativas estão obrigadas a observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Recurso Voluntário

Foi apresentado Recurso Voluntário pela contribuinte no qual são ratificados os termos de sua Manifestação de Inconformidade.

Embargos Inominados da PGFN

Em razão de juntada equivocada aos presentes autos de acórdão pertencente a outro processo administrativo (processo n. 11516.001259/2007-69), a PGFN apresentou Embargos Inominados para que fosse corrigido o erro.

Em despacho de admissibilidade, a ilustre Conselheira Ester Marques Lins de Sousa admitiu os Embargos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

Tendo em vista o equívoco cometido nos autos e a ausência de julgamento de mérito no presente caso, acolho os presentes EMBARGOS INOMINADOS e passo a analisar o RECURSO VOLUNTÁRIO apresentado pelo contribuinte.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, assim, merece ser apreciado.

Mérito

Denúncia Espontânea

O Recurso Voluntário 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 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.

Desta sorte, o foco da discussão trazida ao CARF é concernente à 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 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: 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).

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 conseqüência, 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.

(...)"

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 pletera 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 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 consequente 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, a presente Turma de Julgamento também já julgou neste sentido, conforme ementa que trago abaixo do acórdão n. 1201-001.748 de relatoria do presente julgador:

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.

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.

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

Conclusão

Diante do exposto, ACOELHO DOS EMBARGOS INOMINADOS para CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO para DAR-LHE PROVIMENTO para o fim de afastar a cobrança da multa moratória nos casos em que a declaração de compensação embora entregue após o vencimento do débito compensado fora antes da entrega da DCTF ou do início de qualquer ação fiscal.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator