



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

Processo nº 13005.904661/2009-54
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3803-000.256 – 3ª Turma Especial**
Data 19 de março de 2013
Assunto COMPENSAÇÃO - COFINS
Recorrente COOPERATIVA REGIONAL DE ELETRIFICAÇÃO TEUTONIA
LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros Hélcio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani, Jorge Victor Rodrigues.

RELATÓRIO

Esta contribuinte transmitiu a DComp nº 16591.23898.021006.1.3.04-0055, em 02 de outubro de 2006, por meio da qual compensou crédito de pagamento indevido de Cofins cumulativa, referente ao período de apuração **novembro de 2005**, com débitos de Cofins não cumulativa.

Despacho Decisório eletrônico da DRF/Santa Cruz do Sul, fl. 15, reconheceu integralmente o crédito, porém homologou parcialmente a compensação declarada, em razão da incidência da multa de mora, não adicionada pela Contribuinte ao débito compensado.

Em Manifestação de Inconformidade, fls. 02 a 09, a Interessada alegou, em síntese, que:

a) adotou o procedimento adequado em não inserir o valor da multa na compensação declarada. Ressaltou que não deve o valor ora cobrado, com base no art. 138, do CTN;

b) juntamente com a declaração da dívida ocorreu o pagamento. Assim, não se trata de valor declarado e não pago e nem de valor decorrente de fiscalização;

c) afirmou que a lei não estabelece nenhuma formalidade para a concretização do exercício ao direito da denúncia espontânea;

d) os créditos objeto de compensação por parte da cooperativa são anteriores à data do débito. Considerando, portanto, que as declarações foram retificadas pela cooperativa, apontando os novos débitos, o crédito anteriormente constituído tem o condão de fazer cessar a existência de multa e juros.

Em julgamento da lide a DRJ/Salvador confirmou o crédito gerado a partir da DCTF retificadora, por meio da qual a Contribuinte reduziu o valor do tributo de R\$ 242.302,44 para R\$ 75.194,34. Contudo, entendeu aplicáveis aos débitos compensados a incidência da multa de mora, eis que a DComp fora transmitida posteriormente às datas dos vencimentos dos débitos, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e da disciplina da IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005 e da IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, que a revogou, dispondo de igual maneira.

Quanto ao art. 138 do CTN, invocado pela interessada para se eximir do acréscimo da multa moratória, incidente sobre tributos pagos em atraso, consignou que o instituto da denúncia espontânea exclui tão somente a responsabilidade por infrações, o que significa afastar as penalidades aplicáveis ao contribuinte infrator que agiu espontaneamente. Tendo considerado que a multa de mora não tem natureza jurídica de sanção ou penalidade, mas, sim, de indenização pelo atraso no pagamento, assentou que não cabe a exclusão de sua exigência nos casos de denúncia espontânea.

Com relação à apresentação de provas após a impugnação, referiu que o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, condicionou a sua aceitação aos casos de força maior, fato ou direito superveniente e, ainda, para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, hipóteses que a contribuinte não logrou demonstrar.

Cientificada da decisão em 23 de dezembro de 2011, irredutível, a Contribuinte apresentou recurso voluntário em 19 de janeiro de 2012, em que reencetou o argumento da denúncia espontânea, calacionando jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça no intento de sustentar sua tese.

É o relatório.

VOTO

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme relatado, tem-se como cerne da controvérsia neste processo a exigência da multa de mora a incidir sobre débitos compensados por meio de DComp, transmitida em data posterior aos vencimentos dos débitos, o que tornou insuficiente o crédito, nada obstante reconhecido integralmente.

Visto ainda que a pretensão da Recorrente é o ajustamento da sua situação fática ao instituto da denúncia espontânea. Tem-se, na espécie, que esta matéria foi decidida pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, tendo como recurso representativo de controvérsia o REsp nº 1.149.022, de relatoria do Ministro Luiz Fux. O entendimento dessa egrégia Corte, produzido na forma processual como referido, deve ser adotado pelos conselheiros nos julgamentos no âmbito do CARF, por força do art. 62-A do RI/CARF.

Uma vez cogente a reprodução da decisão do STJ, importa apreciar se o fato jurídico produzido pela Contribuinte no exercício da atividade de apurar o *quantum* devido do tributo e antecipar o pagamento, na hipótese de efetuar-lo com atraso, encontra-se ou não sob o pálio desse instituto, na forma como definido pela Corte.

De partida, destaco ser errôneo entrever na decisão do Superior Tribunal de Justiça uma tácita declaração de ineficácia do art. 61 da Lei nº 9.430/96, norma específica de incidência dessa multa a permitir o recolhimento de tributos com atraso sem multa de mora antes de transmissão regular de DCTF, *verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º. O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

É importante notar que há disciplinas regulamentares que fixaram período semestral para apresentação da DCTF, a exemplo da IN SRF nº 482/2004 e da IN SRF nº 583/2005. Isso significa que o intervalo entre o encerramento do primeiro mês do período do semestre e a apresentação da DCTF do período semestral pode chegar a sete meses. Estará a *mens legis* do art. 61 da Lei nº 9.430/96 a permitir realmente que o contribuinte não se submeta a recolhimento de multa de mora, ainda que atrase em até sete meses o seu pagamento na aludida hipótese?

Veja-se a ementa da decisão do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL.

POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.[grifo aqui]

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).[grifo aqui]

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN. RESP 1149022, Min. Luiz Fux Do item "1" ementa, acima, destaco que a denúncia espontânea somente "resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário[...]". Dessa posição apreende-se que antes de regularmente transmitida a DCTF não há que se falar em denúncia espontânea. Simples assim.

Penso ser descabido entender que tanto a *mens legis* do art. 61 da Lei nº 9.430/96 como a decisão do Superior Tribunal de Justiça estejam a possibilitar a constância de pagamentos com atraso, sem incidência da multa de mora, até que a DCTF seja regularmente apresentada. Que razão haveria para a definição de data de recolhimento de tributos, se todos pudessem fazê-lo com apenas os juros de mora até a data da apresentação da DCTF? Que estímulo positivo haveria para se adimplir o pagamento dos tributos no vencimento ante a enorme vantagem de não fazê-lo e financiar o capital de giro com os juros básicos da economia, taxa Selic, bem abaixo dos juros praticados nos descontos bancários?

Do item "2" da ementa ressalto que "a denúncia espontânea não resta caracterizada... nos casos de tributos... declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento... ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco". Para análise deste teor veja-se o que estipula o art. 8º da IN SRF 583, de 20 de dezembro de 2005:

Art. 8 º-As pessoas jurídicas deverão apresentar:

I – DCTF Mensal até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores; ou

II – DCTF Semestral:

a) até o quinto dia útil do mês de outubro, no caso de DCTF relativa ao primeiro semestre do ano-calendário; e

Como se vê, todos os pagamentos de um semestre deverão ser feitos antes da apresentação da DCTF. Uma vez apresentada a DCTF, em abril ou em outubro, não cabe denúncia espontânea para pagamentos efetuados após a declaração, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco, como assentou o STJ.

Na hipótese analisada, também não cabe denúncia espontânea para pagamentos efetuados antes da declaração, pois não pode haver procedimento fiscal que enseje lançamento de tributos apurados dentro do prazo regulamentar do contribuinte de declará-los (espontaneidade), uma vez que a Administração está impossibilitada de fazê-lo, vinculada que fica às suas próprias regras: na hipótese, de incluir em ação fiscal a verificação de períodos em que o contribuinte encontra-se no gozo de sua espontaneidade. Assim atada não há que se falar em o contribuinte antecipar-se a uma ação fiscal juridicamente inválida, oferecendo à tributação débito ainda não *conhecível* pelo Fisco com direito à exclusão da multa de mora. Fosse isso admitido, estar-se-ia a fazer letra morta do já mencionado art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Dentro do prazo de espontaneidade a ação é do contribuinte, *ex lege*, substituindo o próprio ente tributante, no regime de lançamento por homologação. Daí que, a denúncia só pode ter lugar após esgotado o prazo de apresentação da DCTF e antes de qualquer procedimento fiscal, conforme a assentada do STJ no item “1” da ementa acima transcrita, *verbis*:

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral,[...]

O instituto funciona, como um *resgate* da espontaneidade, *motu próprio* do contribuinte, o que só se dá após o prazo de apresentação regular da DCTF.

Do *resgate*, sim, é que decorre, então, o benefício da exclusão da multa (de mora ou de ofício), em estímulo à ação de cientificar à Fazenda débitos conhecidos mas não conhecidos, e pela economia do custo da ação fiscal de fazê-lo. *Resgate* também inexistente, segundo o mesmo item “2” da ementa, acima destacado, na hipótese de débito declarado e não pago, porquanto a declaração do contribuinte sela o débito confessado e a espontaneidade quanto a ele.

Postos estes fundamentos, pode-se concluir que o cumprimento (ou não) da obrigação acessória de apresentação de DCTF é elemento essencial para a identificação do fato jurídico passível de estar albergado no contorno do instituto da denúncia espontânea conforme definido pela decisão do STJ. Assim, após o prazo regulamentar estipulado para a entrega da DCTF, se há débito novo não regularmente declarado em momento antecedente a sua quitação, seja ele integral ou complemento de parte já confessada, cabe o instituto da denúncia espontânea.

No presente caso, as compensações tratam de débitos novos, porquanto apurados sob o signo de outro regime tributário (cumulativo x não cumulativo). A Recorrente declara em sua peça recursal que não há declaração antecedente relativa aos débitos que compensou, bem como inexistência de ação fiscal para a sua exigência. Afirma que a compensação foi feita ato contínuo à apuração do crédito.

Por sua vez, a DRJ/Salvador atestou que a DCTF retificadora da qual deveria ter-se erigido o crédito teve sua transmissão efetuada após a da DComp e antes do despacho decisório:

Verifica-se, em consulta aos sistemas de controle da Receita Federal, que de fato a interessada apresentou a última DCTF retificadora, reduzindo o valor do tributo de R\$ 242.302,44 para R\$ 75.194,34, em 01/11/2005, data posterior à data da transmissão do Per/Dcomp (02/10/2006), mas antes da emissão do despacho decisório de fl. 11, emitido em 22/06/2009. Gerando, assim, saldo credor a favor da contribuinte, cujo valor, objeto do Per/Dcomp nº 16591.23898.021006.1.3.040055. [grifo aqui]

Ora, se a DCTF que suscita o crédito foi transmitida após a DComp é bem plausível que a DCTF que retificou os débitos dessa DComp, se existe, tenha sido transmitida também posteriormente. Nesta hipótese, a confissão dos débitos ter-se-á feita por meio da DComp que concomitantemente o extingue, cabendo a aplicação da denúncia espontânea.

Todavia, as cópias das DCTFs dos débitos compensados na DComp sob análise não se encontram nos autos, nem há certificação de sua entrega com indicação da data da sua transmissão, nem mesmo menção na decisão recorrida sobre este elemento de referência, que reputo essencial. Isto impossibilita identificar a situação fática da Contribuinte, visando à aplicação, ao caso, do benefício por que pugna, a requerer a adequada instrução do processo, visando ao deslinde do conflito que constitui o seu objeto.

Ademais, este processo difere dos demais, no ponto em que, neste, o crédito não foi reconhecido integralmente, tendo sido o valor de R\$ 157.800,33 utilizado na DComp 05935.43839.140906.1.3.04-3055 e R\$ 74.757,71 por ainda estarem alocados ao débito original de Cofins cumulativa.

A DRJ/Salvador consignou que a DCTF retificadora foi transmitida antes do despacho decisório, proferido em 22 de junho de 2009. A Recorrente informa tê-la transmitido em 01 de novembro de 2005. Logo, o efeito sobre a disponibilidade do crédito não poderia ser diferente do ocorrido nos demais processos, nos quais os pagamentos efetuados já não se encontravam alocados aos débitos originais.

Neste caso, o crédito utilizado na DComp, R\$ 34.876,97, deve erguer-se da desalocação do pagamento ao débito de R\$ 74.757,71, de Cofins cumulativa, código 2172, por ser não cumulativo o regime da Cooperativa.

Em face do exposto, para deslinde da controvérsia quanto à incidência da multa de mora, voto por converter o julgamento em diligência, com base no art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e art. 26 da Lei nº 9.784/99, para que a DRF/Lages informe,

a) se a confissão dos débitos compensados na Declaração de Compensação sob análise, apurados no regime não cumulativo, foram confessados apenas por meio deste instrumento;

b) se há confissão desses débitos por meio de DCTF;

c) caso afirmativa a resposta da letra anterior, que anexe aos autos cópias das imagens.

Dada a natureza das informações que ora se solicita, atinentes às que constam dos sistemas da RFB, e que não dizem respeito a cálculos que necessitem ser apreciados pela Contribuinte, consigno ser dispensável a sua ciência quanto ao resultado da diligência, em vista de não lhe haver prejuízo a falta da sua manifestação, nem os seus dizeres nada podem acrescentar, que possam afetar a paridade das armas.

É como voto.

Sala das sessões, 19 de março de 2013

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa