



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.902033/2009-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.441 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2021
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA INDUSTRIAL, COMERCIAL E SERVIÇOS LTDA. (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE NETSET SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Aplica-se o instituto da Denúncia Espontânea também no caso de compensação realizada pelo sujeito passivo, devendo ser afastada a multa de mora, porquanto a declaração de compensação equivale ao pagamento.

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.

Fez sustentação oral, o patrono do contribuinte, Dr. Rafael Gregorin OAB/SP nº 277.592 - Trench Rossi Watanabe advogados.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Ruga e André Severo Chaves.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão da 2ª Turma da DRJ/CTA (Acórdão 06-47.077, e-fls. 162 e ss.) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela ora recorrente.

Observa-se no Despacho Decisório abaixo reproduzido que o saldo negativo pleiteado foi integralmente reconhecido, no entanto, insuficiente para compensar com os débitos declarados. A interessada declarou os débitos em DCOMP sem informar a multa de mora, entendendo ser aplicável a denúncia espontânea no caso.

Do Despacho Decisório (e-fls. 147)

Reproduz-se abaixo recorte do Despacho Decisório que não homologou a compensação declarada.

CAMPINAS DRJ

Fl: 147

144
1**MINISTÉRIO DA FAZENDA**
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DRF JUNDIAÍ

DESPACHO DECISÓRIO

Nº de Rastreamento: 825082400

DATA DE EMISSÃO: 25/03/2009

1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

CPF/CNPJ	NOME/NOME EMPRESARIAL
01.480.598/0001-26	NETSET SERVICOS DE TECNOLOGIA LTDA.

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
35838.51864.190705.1.3.03-0004	Exercício 2005 - 01/01/2004 a 31/12/2004	Saldo Negativo de CSLL	13839-902.033/2009-21

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação da contribuição social devida e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	363.916,55	1.173.939,39	0,00	0,00	0,00	1.537.855,94
CONFIRMADAS	0,00	363.916,55	1.173.939,39	0,00	0,00	0,00	1.537.855,94

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 305.090,76

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 1.537.855,94

CSLL devida: R\$ 1.232.765,18

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (CSLL devida), observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 305.090,76

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados no PER/DCOMP, razão pela qual HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado.

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/03/2009.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
45.267,59	9.053,51	24.928,85

Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, na opção Serviços ou através de certificação digital na opção e-CAC, assunto PER/DCOMP Despacho Decisório.

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 5º da IN SRF 600, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Da Decisão de 1ª Instância (e-fls. 162 e ss.)

Transcrevo relatório da decisão que resumo as razões apresentadas na impugnação:

Trata o processo de Declaração de Compensação (PER/DCOMP) nº 35838.51864.190705.1.3.03-0004, em que foram declarados crédito de saldo negativo de CSLL do ano calendário 2004, no valor originário de R\$ 305.090,76, e débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL, ambos do período 01/2005.

2. Conforme Despacho Decisório emitido pela DRF/Jundiaí, em 25/03/2009, à fl. 147, a autoridade fiscal homologou parcialmente a compensação. Cientificado da decisão em 01/04/2009, conforme informação de fl. 148, tempestivamente, em 04/05/2009, o contribuinte interpôs a manifestação de inconformidade de fls. 02/14, acompanhada dos documentos de fls. 15 e seguintes, que se resume a seguir:

a. *Ressalta que a apuração da Requerente para o exercício fiscal de 2005 (anocalendário de 2004) reflete a existência de um crédito de saldo negativo de CSLL no valor histórico de R\$ 305.090,76 (trezentos e cinco mil e noventa reais e setenta e seis centavos). Este valor está comprovado por os comprovantes de recolhimento, em especial, a DIPJ do período (Doc.05);*

b. *Afirma que, tal como constatado pela Receita Federal após verificar toda a documentação da Requerente do período, o crédito de saldo negativo de CSLL para o ano calendário de 2004 perfaz a quantia de R\$ 305.090,76. Em verdade, confirmada a existência do crédito de saldo negativo de CSLL no valor total compensado, a postura da Receita Federal de afirmar que "O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados no PER/DCOMP" revela-se manifestadamente contraditória;*

c. *Justifica que, se a própria Receita Federal reconhece a exatidão dos créditos, como estes poderiam ser insuficientes para compensar os débitos declarados? Claro está, portanto, que, sendo reconhecida a existência do crédito da Requerente, a presente compensação merece ser homologada integral e totalmente pela Receita Federal! A Requerente poderia parar com suas razões de defesa neste momento, ante o reconhecimento do crédito (integral) pela Receita Federal;*

d. *Por respeito ao princípio da eventualidade, passa a Requerente a conjecturar as razões do deferimento parcial de sua compensação (não há razões explícitas) e, por conseguinte, a demonstrar a propriedade de seu procedimento. A Requerente deduz que esta decisão pode ter sido motivada pela suposta existência de divergência quanto ao valor do débito compensado (e não do crédito de saldo negativo de CSLL). Isto porque, a Receita Federal poderia entender, em um procedimento completamente equivocado, que o valor dos débitos devidos seria superior aquele informado no PER/DCOMP;*

e. *Explica que, no mês de fevereiro de 2005, ao concluir a apuração de IRPJ e CSLL referente ao período de apuração de janeiro de 2005 (período de apuração a que se referem os débitos), a Requerente não apurou qualquer valor a título de IRPJ ou de CSLL a pagar. Posteriormente, mais precisamente em julho de 2005, a Requerente houve por bem revisar a apuração do anocalendário de 2005. Nesta ocasião, verificou que a apuração do mês de janeiro de 2005 resultaria no lucro real de R\$ 1.093.559,14 (um milhão, noventa e três mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e quatorze centavos), o que acarretaria em valor de IRPJ a pagar no montante de R\$ 271.389,78 (duzentos e setenta e um mil, trezentos e oitenta e nove reais e setenta e oito centavos). Para a CSLL, tomando como base de cálculo o valor de R\$ 1.093.559,14 (um milhão, noventa e três mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e quatorze centavos), a Requerente apurou o valor de contribuição a pagar de R\$ 98.420,32 (noventa e oito mil, quatrocentos e vinte reais e trinta e dois centavos);*

f. Aduz que, ciente de suas obrigações fiscais, a Requerente imediatamente e antes de qualquer procedimento de fiscalização da Receita Federal ou de notificação ao Fisco, houve por bem quitar os tributos apurados. Tendo em vista a situação de espontaneidade em que se encontrava, compensou os valores de IRPJ e CSLL acrescidos apenas de juros de mora. Isto porque, tal como prescreve a regra do art. 138 do CTN, a responsabilidade pelo pagamento de multa de mora é excluída pela denúncia espontânea. Assim, os valores de IRPJ e de CSLL devidos referentes ao período de janeiro de 2005 foram integralmente compensados com créditos de saldo negativo de CSLL, tal como formalizado no PER/DCOMP n.º 35838.51864.190705.1.3.03-0004;

g. Destaca que, na análise do Despacho Decisório feita pela Requerente, esta parece ser a única razão para a homologação parcial das compensações. Independentemente do procedimento adotado pela Receita Federal, o fato é que todo o valor devido a título de IRPJ e CSLL do período de apuração de janeiro de 2005 foi integralmente compensado com o crédito de saldo negativo de CSLL de 2004, não havendo qualquer valor a exigir. Portanto, conforme já se depreende deste breve relato, não assiste qualquer razão A Receita Federal na conduta de homologar parcialmente as compensações realizadas, sendo de rigor o cancelamento da cobrança remanescente. É o que se passa a demonstrar;

h. Repete que, ao revisar sua apuração fiscal do mês de janeiro de 2005, a Requerente verificou a existência de um lucro real/ base de cálculo da CSLL de R\$ 1.093.559,14 (um milhão, noventa e três mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e quatorze centavos). A base de cálculo apurada resultou na quantia de R\$ 271.389,78 (duzentos e setenta e um mil, trezentos e oitenta e nove reais e setenta e oito centavos) a pagar, a título de IRPJ. Este valor foi integralmente compensado com os valores de crédito de saldo negativo de CSLL de 2004. Para a CSLL, considerando a mesma base de cálculo, o valor apurado foi de R\$ 98.420,32 (noventa e oito mil, quatrocentos e vinte reais e trinta e dois centavos). Como a Requerente detinha créditos de CSLL retidas por fontes pagadoras (no total de R\$ 31.328,88), o valor a pagar foi reduzido para R\$ 67.091,44 (sessenta e sete mil e noventa e um reais e quarenta e quatro centavos);

i. Esclarece que, deste valor, a Requerente recolheu o valor de principal de R\$ 29.912,84 (vinte e nove mil, novecentos e doze reais e oitenta e quatro centavos), mediante pagamento em guia DARF. O valor restante, na quantia de R\$ 37.178,60 (trinta e sete mil, cento e setenta e oito reais e sessenta centavos), foi compensado com créditos de CSLL do ano-calendário de 2004, procedimento esse ora em discussão;

j. Destaca que os valores de IRPJ e CSLL somados, devidamente acrescidos de juros de mora, perfazem a quantia de R\$ 330.260,75 (trezentos e trinta mil, duzentos e sessenta reais e setenta e cinco centavos), conforme demonstração. Já o valor histórico do crédito de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2004 era de R\$ 305.090,76 (trezentos e cinco mil e noventa reais e setenta e seis centavos). Este valor, acrescidos de juros equivalentes à taxa SELIC de janeiro a julho, alcançou a quantia de R\$ 330.260,75 (trezentos e trinta mil, duzentos e sessenta reais e setenta e cinco centavos);

k. Reitera que a própria Receita Federal, no despacho decisório, confirma a existência de um crédito de saldo negativo de CSLL no valor histórico de R\$ 305.090,76. Basta examinar o quadro comparativo apresentado no Despacho Decisório para confirmar o exposto. Transcreve o trecho do despacho decisório e conclui que a Requerente compensou o crédito de saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 330.260,75 com débitos de IRPJ e CSLL no valor de R\$ 330.260,75. Não há qualquer dúvida, portanto, da suficiência dos créditos para compensar os débitos declarados e, portanto, da necessidade total e integral da compensação em exame;

l. Entende que a decisão da Receita Federal em homologar parcialmente a compensação formalizada pode ter sido motivada pela suposta existência de

divergência quanto ao valor do débito compensado. Isso porque, se a própria Receita Federal concorda com o valor do crédito, a insuficiência so poderia resultar de divergência no valor do débito declarado. Contudo, também neste ponto não mereceria razão a Receita Federal;

m. Argumenta que o procedimento adotado pela Requerente, qual seja, de compensação do valor do IRPJ e da CSLL em atraso sem o acréscimo de multa de mora, encontra respaldo no artigo 138 do Código Tributário Nacional, que traz regra que tem como função primordial incentivar os contribuintes a regularizarem sua situação perante a Receita Federal, estimulando os pagamentos espontâneos dos tributos em atraso. Cuida-se de forma de extinção do crédito tributário em que a lei exonera o contribuinte do pagamento das multas de mora e de ofício, desde que ele se autodenuncie e efetue, por conseguinte, o pagamento integral e à vista da exação, acrescida de juros legais, e antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório. Contudo, não é qualquer pagamento extemporâneo que merece o benefício da denúncia espontânea. Tal como expressamente previsto na norma contida no art. 138 do CTN, o implica ha de ser: conhecimento em exclusão da (i) espontâneo (a prévio do débito antes de qualquer recolhimento em atraso que responsabilidade por infrações Receita Federal não pode ter apurado pelo contribuinte); (ii) medida fiscalizatória; e, por fim, do pagamento de juros de mora;

n. Conclui que não há dúvidas da espontaneidade do procedimento levado a efeito pela Requerente. Como relatado acima, a Requerente compensou em atraso os valores de IRPJ e CSLL devidos referentes ao mês de janeiro de 2005, devidamente acrescido dos juros de mora, como se observa do próprio PER/DCOMP anexo;

o. Alega que inexistia qualquer declaração prévia prevendo o ocorrido ou mesmo início de Fiscalização. Isto é, a compensação dos tributos a destempo ocorreu antes do envio da Declaração de Créditos e Débitos de Tributos Federais - DCTFs informando da existência dos débitos, bem como, antes da adoção de qualquer procedimento fiscalizatório pela Receita Federal. Ora, se a Receita Federal apenas veio a tomar conhecimento do procedimento de denúncia espontânea adotado pela Requerente após a entrega da PER/DCOMP, formalizando a compensação, está comprovada a espontaneidade do procedimento realizado, não havendo que se falar em notificação prévia do Fisco;

p. Destaca que o art. 138 do CTN prevê a exclusão de toda e qualquer penalidade por infração, incluindo a multa de mora. A multa de mora, como sabido, tem caráter de sanção, só podendo ser entendida como uma penalidade por infração cometida. A multa, seja de mora, seja de infração, representa sempre uma penalidade. Cita doutrina para afirmar que a denúncia espontânea, acompanhada de juros de mora, afasta a exigência de multa;

q. Reitera que a autodenúncia pelo contribuinte traz o benefício da exclusão de incidência de quaisquer penalidades, quer seja a multa de mora, quer seja a multa de ofício sobre o tributo não recolhido no prazo previsto. Portanto, conforme se depreende de todo o exposto, é inquestionável a legitimidade do procedimento adotado pela Requerente, que recolheu o valor dos débitos de IRPJ e CSLL devidamente acrescidos de juros de mora, mas sem a multa, tendo em vista a espontaneidade do procedimento realizado;

r. Cita decisões do CARF;

s. Requer a reforma do. Despacho Decisório, para que seja integralmente homologada a compensação formalizada no PER/DCOMP nº 35838.51864.190705.1.3.03-0004, extinguindo-se de maneira definitiva o débito tributário ali declarado.

Os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, para manter o despacho decisório da DRF/Jundiaí, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.

Para efeito da caracterização da denúncia espontânea a compensação não se equipara ao pagamento, já que possuem efeitos distintos, pois este extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior, e aquele sujeita-se a uma condição resolutória de decisão de não-homologação, que pode retonar o débito à condição de não-extinto.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO. PARECER PGFN/CRJ/Nº 2113/2011. DÉBITOS CONFESSIONADOS EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O Parecer PGFN/CRJ/nº 2113, de 10/11/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, que determina a exclusão da multa de mora quando configurada a denúncia espontânea, não se aplica a débitos confessados em declaração de compensação.

Do Recurso Voluntário (e-fls. 172 e ss.)

Transcrevo abaixo excertos pertinentes:

8. Conforme amplamente demonstrado pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, os valores de IRPJ e CSLL somados, devidamente acrescidos de juros de mora, perfazem a quantia de R\$ 330.260,75 (trezentos e trinta mil, duzentos e sessenta reais e setenta e cinco centavos). E o que se constata do quadro abaixo:

Tributo	Vencimento	Data Compensação Extemporânea	Valor do Principal da Compensação Extemporânea	Juros de Mora	Total (R\$)
IRPJ	28.02.2005	17.09.2005	R\$ 271.389,78	R\$ 19.078,70	R\$ 290.468,49
CSLL	28.02.2005	17.09.2005	R\$ 37.178,60	R\$ 2.613,65	R\$ 39.792,26
TOTAL			R\$ 308.568,39	R\$ 21.692,35	R\$ 330.260,75

29. Já o valor histórico do crédito de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2004 era de R\$ 305.090,76 (trezentos e cinco mil e noventa reais e setenta e seis centavos). Este valor, acrescido de juros equivalentes à taxa SELIC de janeiro a julho, alcançou a quantia de R\$ 330.260,75 (trezentos e trinta mil, duzentos e sessenta reais e setenta e cinco centavos). Confira-se:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL		PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU RESTITUIÇÃO DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO	
PER/DCOMP 1.7			
Cl. 480.598/0001-26	35838.51864.190705.1.3.03-0004	Página 2	
Crédito Saldo Negativo da CSLL			
Informado em Processo Administrativo Anterior: NÃO		Natureza:	
Número do Processo:			
Informado em Outro PER/DCOMP: NÃO			
Nº do PER/DCOMP Inicial:			
Nº do Último PER/DCOMP:			
Crédito de Susseição: NÃO		CNPJ:	
Situação Especial:		Data do Evento:	
Percentual:		Exercício: 2005	
Forma de Apuração: Anual		Data Final do Período:	
Data Inicial do Período:		305.090,76	
Valor do Saldo Negativo:		305.050,76	
Crédito Original no Data da Transmissão:		0,25	
Saldo Acumulado:		139.260,75	
Crédito Atualizado:		311.260,75	
Total dos débitos desta DCOMP:		305.090,76	
Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP:		0,00	
Saldo do Crédito Original:			
IR Pago no Exterior			
IR Pago no Exterior:		0,00	

30. Assim, conforme se depreende dos quadros acima, a empresa NETSET compensou o crédito de saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 330.260,75 com débitos de IRPJ e CSLL no valor de R\$ 330.260,75, extinguindo-os integralmente, nos termos do art. 156, II do CTN.

[...]

39. Também se demonstrou, que o v. acórdão recorrido fundamentou a não homologação integral das compensações realizadas exclusivamente sob o argumento de que a empresa NETSET não poderia ter se valido do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, para excluir a multa que seria devida pelo pagamento a destempo dos débitos de IRPJ e de CSLL, nos seguintes termos:

(...) Passou-se a acolher a tese da não-incidência da multa moratória, em vista do Parecer PGFN/CRJ/nº 2113/2011, de 10 de novembro de 2011, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, recém aprovado pelo Ministério da Fazenda. Conforme abaixo ementado, a PGFN passou a adotar o entendimento pacificado no STJ, no sentido de excluir a multa de mora quando configurada a denúncia espontânea, com fundamento na inexistência de distinção entre as multas moratória e punitiva (...) Entretanto, o entendimento esposado no referido Parecer não se aplica para quitação dos débitos por compensação, conforme orientação emanada pela Nota Técnica COSIT nº 19/2012 (...) De fato, o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, não alcança os débitos extintos em declaração de compensação (...) No fundo, o que se pretende saber é se o termo "pagamento" contido no caput alcança a figura da compensação. Na minha avaliação, entendo que não. (...) O pagamento extingue o débito instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior. O mesmo não ocorre com a compensação, porque ela se sujeita a uma condição (resolutória) de decisão de não-homologação, que resolve (reverte) os efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto. (...)

40. Contudo, esse entendimento não deve prevalecer, devendo ser reformado o v. acórdão recorrido por este E. CARF para homologar integralmente as compensações realizadas pela empresa NETSET, tendo em vista que a denúncia espontânea também é aplicável ao instituto da compensação. Vejamos.

41. O instituto da denúncia espontânea encontra respaldo no artigo 138 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que:

Artigo 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. Parágrafo Único - Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

42. Como se vê, o artigo 138 do CTN traz regra que tem como função primordial incentivar os contribuintes a regularizar sua situação perante a Receita Federal, estimulando os pagamentos espontâneos dos tributos em atraso.

43. Cuida-se de forma de extinção do crédito tributário em que a lei exonera o contribuinte do pagamento das multas de mora e de ofício, desde que ele se autodenuncie e efetue, por conseguinte, o pagamento integral e à vista da exação, acrescida de juros legais, e antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório.

44. Contudo, não é qualquer pagamento extemporâneo que merece o benefício da denúncia espontânea. Tal como expressamente previsto na norma contida no art. 138 do CTN, o recolhimento em atraso que implica em exclusão da responsabilidade por infrações há de ser: (i) espontâneo (a Receita Federal não pode ter conhecimento prévio do débito apurado pelo contribuinte); (ii) realizado antes de qualquer medida fiscalizatória; e, por fim, (iii) devidamente acompanhado do pagamento de juros de mora.

45. Não obstante, entendeu o v. acórdão recorrido que o instituto da denúncia espontânea, previsto no supratranscrito dispositivo legal, não seria aplicável aos débitos extintos por meio de compensação, mas, apenas, aos débitos extintos por meio de pagamento.

46. A D. Delegacia alega que se trataria de duas espécies distintas de extinção do crédito tributário, já que o pagamento extingue o débito instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior. O mesmo não ocorre com a compensação, porque ela se sujeita a uma condição (resolutória) de decisão de não-homologação, que resolve (reverte) os efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto.

47. Ainda, alega a D. Delegacia que esse entendimento já estaria pacificado pela Nota Técnica COSIT nº 19/2012, que prevê que a denúncia espontânea não seria aplicável aos débitos objeto de compensação.

48. Contudo, o entendimento da D. Delegacia não merece prosperar, devendo ser revisto por esta E. Primeira Seção, com a consequente reforma do v. acórdão recorrido.

49. Isso porque, a despeito de se tratarem de modalidades distintas de extinção do crédito tributário, tanto a compensação quanto o pagamento possuem o mesmo objetivo, qual seja, a satisfação do crédito tributário perante o Fisco, alcançando, portanto, a mesma finalidade prevista no artigo 156 do Código Tributário Nacional.

50. A única diferença existente entre esses dois institutos é que, como bem asseverou o v. acórdão recorrido, na hipótese de pagamento, a extinção do crédito tributário ocorre instantaneamente, enquanto que na compensação a extinção do crédito tributário depende de homologação do Fisco.

51. Contudo, esse fato não é suficiente para desnaturar a natureza jurídica da compensação, que também é de satisfação da obrigação tributária, de sua quitação perante o credor, no presente caso, perante a União Federal. Sim, pois, embora a compensação não extinga o débito instantaneamente é certo que, uma vez homologada pelo Fisco, tácita ou expressamente, é considerada pagamento para todos os fins!

52. Não há como negar, portanto, que ambos os institutos possuem a mesma finalidade, diferenciando-se apenas em relação à forma pela qual se opera a extinção do crédito tributário!

53. Portanto, na prática, a compensação se equivale ao pagamento e, portanto, é aplicado o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN.

54. Esse, inclusive, foi o entendimento manifestado por este próprio E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mais especificamente no julgamento do Processo nº 10380.721163/2010-36 em 06 de agosto de 2013, conforme se observa da ementa do v. acórdão nº 1402-001.4245:

Ano-calendário: 2006 CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. O objetivo do artigo 138 do CTN é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvezjamais ocorresse. Não há diferença entre regularizar débito mediante pagamento ou compensação. Sob os aspectos jurídicos os dois institutos aqui referidos têm por finalidade a satisfação e quitação de obrigação pendente. (destaques nossos)

55. Como se vê, este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entendeu que, por terem como objetivo a satisfação e quitação de obrigação pendente, o pagamento e a compensação se equivalem e, portanto, a denúncia espontânea é aplicada para ambos.

56. E nem poderia ser diferente, pois o que importa, para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea, é a regularização do débito perante o Fisco, de forma espontânea pelo sujeito passivo, isto é, sem que tenha sido iniciado qualquer procedimento fiscal.

57. Nesse sentido, a Recorrente pede vênia para transcrever trecho do Voto Vencedor do v. acórdão nº 1402-001.424, proferido pelo Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva:

(...) Em decisão anterior, já examinei esta matéria e na ocasião resultei vencido. A douta maioria, naquela oportunidade, entendeu que a compensação não tinha a aptidão necessária para se igualar ao pagamento a que faz referência o artigo 138 do CTN.

Mantenho a minha posição inicial, agora acompanhado pela maioria do Colegiado (...) Não há diferença entre regularizar um débito mediante pagamento ou compensação. Sob os aspectos jurídicos os dois têm por finalidade a satisfação e quitação da obrigação pendente.

Quando se compara pagamento e compensação pode se dizer que no pagamento o devedor entrega quantia ao credor para adimplir e extinguir a obrigação. Na compensação o devedor utiliza crédito líquido e exigível que possui junto ao credor para adimplir e extinguir a obrigação. Tanto o pagamento como a compensação destinam-se à mesma finalidade, qual seja, satisfazer obrigação existente entre dois sujeitos. Dito de outra forma, na compensação os recursos destinados à extinção do débito já estão em poder do credor. Assim, seria ilógico imaginar que o credor, com uma mão tivesse que alcançar determinado valor para que o devedor lhe alcançasse com a outra, para satisfazer obrigação existente entre as partes.

(...)

Em que pese este relator entender que a homologação tem por objeto a atividade de apuração de crédito realizada pelo sujeito passivo, o entendimento que prevaleceu

no STJ é que a homologação dá-se em face do pagamento. Por esta linha de raciocínio se pode dizer que o pagamento, assim como a compensação, para efeitos de extinção do crédito tributário, necessitam ser homologados pela autoridade competente, ainda que de forma tácita. Tal exigência está a demonstrar que tanto um quanto o outro, para efeitos de extinção do crédito tributário, se equivalem.

Se tivéssemos que estabelecer divergência entre o pagamento e a compensação diríamos que o pagamento é modo ordinário de satisfação e consequentemente extinção do crédito tributário e a compensação é modo especial de satisfação e consequentemente extinção do crédito tributário. ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(destaques nossos)

58. Assim, como se verifica da análise dos trechos supratranscritos, este E. CARF houve por bem entender pela equivalência do pagamento e da compensação para efeitos de aplicação do instituto da denúncia espontânea, tendo em vista que ambos têm por finalidade a extinção do crédito tributário, isto é, a satisfação da obrigação existente entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, pouco importando a forma pela qual essa extinção é realizada, se instantânea ou não.

[...]

63. Como se vê, este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mesmo tendo pleno conhecimento da Nota Técnica COSIT nº 19/2012, citada no v. acórdão recorrido, entendeu que o instituto da denúncia espontânea é plenamente aplicável nas hipóteses de compensação.

64. E nem poderia ser diferente, pois, conforme amplamente demonstrado, não há dúvidas quanto à equiparação do pagamento e da compensação para fins de extinção do crédito tributário, não devendo prevalecer o entendimento exarado na Nota Técnica COSIT nº 19/2012.

65. Assim, conforme se depreende de todos os fundamentos e precedentes acima deste E. CARF, não há dúvidas de que a denúncia espontânea é aplicável ao débito compensado, estando sujeito apenas à inclusão dos juros de mora.

66. Considerando a aplicabilidade da denúncia espontânea aos débitos compensados, não há dúvidas quanto à necessidade de ser reformado o v. acórdão recorrido, tendo em vista a espontaneidade do procedimento levado a efeito pela empresa NETSET, conforme a Recorrente passa a retomar, brevemente, abaixo.

67. Conforme mencionado anteriormente, em janeiro de 2005, a empresa NETSET não havia apurado nenhum valor de IRPJ ou de CSLL a recolher neste período, tanto que não os declarou em seus documentos contábeis. Contudo, em julho de 2005, a empresa NETSET revisou a apuração fiscal do mês de janeiro de 2005 e verificou a existência de um lucro real/ base de cálculo da CSLL de R\$ 1.093.559,14 (um milhão, noventa e três mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e quatorze centavos), o que resultou em IRPJ e CSLL a pagar, no montante de R\$ 271.389,78 e R\$ 37.178,60, respectivamente.

68. Assim, verificada a existência dos débitos e, antes do início de qualquer procedimento fiscal, a empresa NETSET procedeu a compensação desses débitos com crédito de saldo negativo de CSLL, devidamente acrescidos de juros de mora, excluindo a multa que seria devida pelo pagamento a destempe do tributo. Confira-se:

DÉBITOS COMPENSADOS	
CNPJ DO DÉBITO: 01.480.598/0001-26	
GRUPO DO TRIBUTO: IRPJ	
CÓDIGO DA RECEITA : 2362-01IRPJ - Demais PJ obrigadas ao lucro real/Estimativa mensal	
PERÍODO DE APURAÇÃO/EXERCÍCIO/ANO-CALENDÁRIO: Jan. / 2005	
DATA DE VENCIMENTO: 28/02/2005	
NÚMERO DO PROCESSO:	
PRINCIPAL	271.389,78
MULTA	0,01
JUROS	19.078,70
TOTAL:	290.468,49
CNPJ DO DÉBITO: 01.480.598/0001-26	
GRUPO DO TRIBUTO: CSLL	
CÓDIGO DA RECEITA : 2484-01CSLL - Demais PJ que apuram o IRPJ com base em estimativa mensal	
PERÍODO DE APURAÇÃO/EXERCÍCIO/ANO-CALENDÁRIO: Jan. / 2005	
DATA DE VENCIMENTO: 28/02/2005	
NÚMERO DO PROCESSO:	
PRINCIPAL	37.178,60
MULTA	0,01
JUROS	2.613,65
TOTAL:	39.792,26
TOTAL DOS DÉBITOS COMPENSADOS	
	330.260,75

69. Como se vê, diante da espontaneidade da empresa NETSET de reconhecer como devido o tributo, procedeu ao seu recolhimento apenas com a inclusão do juros de mora.

70. Isto é, a compensação dos tributos a destempo ocorreu antes do envio da Declaração de Créditos e Débitos de Tributos Federais - DCTFs informando da existência dos débitos, bem como, antes da aplicação de qualquer procedimento fiscalizatório pela Receita Federal do Brasil.

71. Ainda, é importante que se diga que o próprio acórdão recorrido reconheceu que os débitos foram declarados em DCTF apenas posteriormente ao envio das PER/DCOMPS. Confira-se:

(...) Na peça de defesa, a impugnante alega que declarou os débitos em DCTF posteriormente ao envio das Per/Dcomps (19/07/2005). O fato alegado é verdadeiro, já que na DCTF original, enviado em 07/03/2005, nenhum débito de estimativa de IRPJ ou de CSLL foi declarado, o que veio a ocorrer por ocasião da retificadora, transmitida em 23/08/2005. (...)

(destaques nossos)

72. Ora, se a Receita Federal apenas veio a tomar conhecimento do procedimento de denúncia espontânea adotado pela empresa NETSET após a entrega da PER/DCOMP formalizando a compensação, conforme inclusive reconhecido pelo próprio v. acórdão recorrido, está comprovada a espontaneidade do procedimento realizado, não havendo que se falar em notificação prévia do Fisco.

73. Desta forma, percebe-se claramente que foram devidamente cumpridos todos os requisitos para adoção do benefício da denúncia espontânea, tal como descrito no art. 138 do CTN.

74. Vale destacar, nesse passo, que o art. 138 do CTN prevê a exclusão de toda e qualquer penalidade por infração, incluindo a multa de mora. Esse entendimento foi, inclusive, pacificado pelo A. Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recursos Repetitivos, quando do julgamento do 1.149.022/SP7, de relatoria do I. Ministro Luiz Fux.

75. E nem poderia ser diferente. A multa de mora, como sabido, tem caráter de sanção, só podendo ser entendida como uma penalidade por infração cometida. A multa, seja de mora, seja de infração, representa sempre uma penalidade.

76. É importante dizer, nesse passo, que a doutrina é uníssona em afirmar que a denúncia espontânea, acompanhada de juros de mora, afasta a exigência de multa, como se observa do pensamento de Aliomar Baleeiro, transcrito abaixo:

A infração pode configurar descumprimento do dever de pagar o tributo ou tão somente descumprimento de obrigação acessória ou de ambas, envolvendo multas moratórias, de reavaliação ou isoladas. Por tal razão é que o art. 138 dispõe que a denúncia pode vir acompanhada do pagamento do tributo devido, sefor o caso.

Qualquer espécie de multa supõe a responsabilidade por ato ilícito. Assim, a multa moratória tem, como suporte, o descumprimento tempestivo do dever tributário. E, se a denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações é inconcebível, a exigência do pagamento de multa moratória, como faz a Administração Fazendária, ao auto denunciante.

77. Diante do exposto, como se pode verificar dos trechos da doutrina colacionados acima, bem como dos acórdãos proferidos por este próprio E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a autodenúncia pelo contribuinte traz o benefício da exclusão de incidência de quaisquer penalidades, quer seja a multa de mora, quer seja a multa de ofício sobre o tributo não recolhido no prazo previsto.

78. Portanto, conforme se depreende de todo o exposto, é inquestionável a necessidade de ser reformado o v. acórdão recorrido, diante da legitimidade do procedimento adotado pela empresa NETSET, que recolheu o valor dos débitos de IRPJ e CSLL devidamente acrescidos de juros de mora, mas sem a multa, tendo em vista a espontaneidade do procedimento realizado.

IV - DO PEDIDO

79. Em vista de todos os fundamentos apresentados acima, requer-se que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido, reformando-se, assim, o v. acórdão recorrido e, consequentemente, o r. Despacho Decisório nº 825082400, a fim de homologar integralmente o pedido de compensação declarado no PER/DCOMP nº 35838.51864.190705.1.03-0004, extinguindo-se de maneira definitiva o débito tributário ali declarado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

De plano, é importante observar que o saldo negativo pleiteado — R\$ 305.090,76 — foi reconhecido integralmente no Despacho Decisório.

O ponto nevrálgico da discussão se refere à multa de mora, tendo em vista que a recorrente entende que, por estar em situação de espontaneidade, aplicar-se-ia o instituto da

denúncia espontânea, porquanto “tanto o pagamento quanto a compensação alcançam a mesma finalidade, que é a satisfação da obrigação tributária, ainda que por meios distintos”.

A Autoridade Julgadora de piso entendeu que “o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, não alcança os débitos extintos em declaração de compensação”.

Conforme se extrai das fls. 95, os débitos vencem em 28/02/2005, e a DCOMP só foi entregue em 19/07/2005. Não há a multa moratória destacada (0,33% a.d., limitada a 20%). Ainda, os juros, equivalem a 7,03% (taxa Selic acumulada de março a junho e 1% relativo a julho de 2005).

IPINAS DRJ

Fl. 96

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL		PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU RESTITUIÇÃO DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO	
PER/DCOMP 1.7			
01.480.598/0001-26		35838.51864.190705.1.3.03-0004	
		Página 8	
DÉBITO IRPJ			
DÉBITO DE SUCEDIDA: NÃO		CNPJ: 01.480.598/0001-26	
GRUPO DE TRIBUTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS			
CÓDIGO DA RECEITA/DENOMINAÇÃO: 2362-01 IRPJ - Demais PJ obrigadas ao lucro real/Estimativa mensal			
PERÍODO DE APURAÇÃO: Jan. / 2005			
DATA DE VENCIMENTO DO TRIBUTOS/QUOTA: 28/02/2005			
DÉBITO CONTROLADO EM PROCESSO: NÃO		NÚMERO DO PROCESSO:	
PRINCIPAL		271.389,78	
MULTA		0,01	
JUROS		19.078,70	
TOTAL		290.468,49	
DÉBITO CSLL			
DÉBITO DE SUCEDIDA: NÃO		CNPJ: 01.480.598/0001-26	
GRUPO DE TRIBUTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO			
CÓDIGO DA RECEITA/DENOMINAÇÃO: 2484-01 CSLL - Demais PJ que apuram o IRPJ com base em estimativa mensal			
PERÍODO DE APURAÇÃO: Jan. / 2005			
DATA DE VENCIMENTO DO TRIBUTOS/QUOTA: 28/02/2005			
DÉBITO CONTROLADO EM PROCESSO: NÃO		NÚMERO DO PROCESSO:	
PRINCIPAL		37.178,60	
MULTA		0,01	
JUROS		2.613,65	
TOTAL		39.792,26	

Observa-se que aplicando-se a multa de mora de 20% aos débitos totaliza R\$ 61.713,68. Ou seja, apesar de ter sido reconhecido todo o crédito, não há crédito suficiente para as compensações.

Inclusive as informações estão discriminadas no quadro “Detalhamento da Compensação” (fl. 152):

PER/DCOMP Despacho Decisório - Detalhamento da Compensação

Data da consulta: 01/07/2009 10:01:46

Nome/Nome Empresarial: NETSET SERVICOS DE TECNOLOGIA LTDA.
CPF/CNPJ: 01.480.598/0001-26
PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: 35838.51864.190705.1.3.03-0004
Número do processo de crédito: 13839-902.033/2009-21
Data de transmissão com demonstrativo de crédito: 19/07/2005
Tipo de crédito: SALDO NEGATIVO DE CSLL
Despacho Decisório (Nº de rastreamento): 825082400
Crédito reconhecido em valor originário: 305.090,76

Detalhamento da Compensação, Valores Devedores e Emissão de Darf

DCOMP N.º: 35838.51864.190705.1.3.03-0004 Situação: homologada parcialmente
Data de transmissão da DCOMP: 19/07/2005
Data de valoração: 19/07/2005
Crédito Utilizado para Compensação em Valor Originário (R\$): 305.090,76
Crédito Utilizado para Compensação Valorado (R\$) : 334.470,98

Impr. DARF	Processo de Cobrança	Código de Receita	PA	Expr. Monetária	Vencimento	Natureza	Valor declarado na DCOMP	Saldo devedor apurado para compensação (A)	Valor utilizado do crédito na data da valoração (R\$)			Valor amortizado do débito (B)	Saldo devedor (A - B)
									Principal	Multa	Juros		
	13839-902.621/2009-65	2362	01-01/2005	REAL	28/02/2005	Principal	271.389,78	271.389,78	263.300,79	52.660,15	18.510,04	263.300,79	8.088,99
	13839-902.621/2009-65	2484	01-01/2005	REAL	28/02/2005	Principal	37.178,60	37.178,60	0,00	0,00	0,00	0,00	37.178,60

Rememore-se que os débitos são compensados na ordem de sua apresentação na DCOMP. Por isso a imputação de pagamento conforme discriminada no quadro acima.

A questão em análise já foi apreciada por este Colegiado, conforme voto condutor do I. Conselheiro Presidente desta Turma — Luiz Augusto de Souza Gonçalves — cujas razões de decidir, com a devida vênia, serão adotadas neste voto.

Acórdão nº 1401-003.535 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

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: 2002A 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 aorecurso voluntário, determinando o retorno dos autos à Unidade de Origem para que, ao executara 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, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues CostaBraga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Ausente a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, substituída pela Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça.

[...]

Voto

[...]

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, avocado 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

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 exposto 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 MP303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE A 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. PLETORES DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTES. 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 pletores 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 noAg. 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. TEORIALBINO 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 e 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 fisco 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 feito 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, Rei. 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, Rei. 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 demora nos cálculos da consolidação dos débitos passíveis de compensação.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves

(grifo nosso)

Considerações Finais

De acordo com o disposto no art. 138 do CTN, para aplicação da denúncia espontânea é preciso estar presente dois requisitos: (i) espontaneidade e (ii) pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Sem dúvida, a finalidade do instituto é beneficiar os contribuintes que “se denunciem”, ceifando a aplicação das penalidades previstas na legislação para esses casos. Considerando o universo de contribuintes, em diversas circunstâncias, o Fisco só toma conhecimento do fato gerador quando comunicado pelo sujeito passivo. Incentivar tal conduta, acompanhada do respectivo adimplemento da obrigação, sem dúvida, é a interpretação teleológica que se deve dar à norma em esquepe.

Em primeiro lugar, cabe verificar se estão presente os requisitos para que o instituto seja aplicado. O requisito “espontaneidade” há sempre que estar presente. O segundo ponto se refere ao pagamento. Ao considerar a compensação como antecipação do adimplemento sem prévio exame da Autoridade Fazendária, o que opera os mesmos efeitos do pagamento, deve-se aplicar o instituto da denúncia espontânea.

Nesse passo, para que se considere a denúncia espontânea, há que se concordar que a compensação equivale ao pagamento, porquanto ambos extinguem o crédito tributário, privando a Fazenda Pública dos custos “adicionais” de cobrança. Desse modo, a meu ver, a homologação ulterior que confere efetividade à compensação não obsta a aplicação da denúncia espontânea, porquanto o débito está confessado e, se não extinto, será cobrado posteriormente com os devidos acréscimos legais.

Então, sendo o caso de aplicação da denúncia espontânea (melhor termo seria “confissão espontânea”), cabe verificar se a exclusão da responsabilidade abarca a “multa de mora”.

Luciano Amaro (2012, p. 665), assim expõe em seu livro:

Na opinião de Mitsuo Narahashi, o meio de compatibilizar os dois dispositivos do Código é entender que somente é exigível a multa de mora quando, notificado pelo Fisco, o devedor incorra em mora. Nesse caso (não pagamento de tributo lançado, de cuja existência, pois, o Fisco tem efetivo conhecimento), não há o que “denunciar” espontaneamente. Ou seja, não é hipótese de aplicação do art. 138. Se, porém, se trata de infração, voluntária ou não, que tenha implicado ocultar ao Fisco o conhecimento do tributo devido, sua denúncia espontânea seria premiada com a exclusão da

responsabilidade, afastando-se inclusive a multa de mora, desde que haja, em contrapartida, o efetivo pagamento do tributo e dos juros de mora.

[AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18. ed. São Paulo : Saraiva, 2012. p.665]

De fato, deve haver a exclusão da multa de mora, conforme também se extrai no Parecer PGFN/CRJ/nº 2113/2011, de 10 de novembro de 2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o qual passou a adotar o entendimento pacificado no STJ, no sentido de excluir a multa de mora quando configurada a denúncia espontânea, com fundamento na inexistência de distinção entre as multas moratória e punitiva.

Conclusão

Desta forma, VOTO por 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.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator