



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.900357/2012-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.674 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente WESTERN ASSET MANAGEMENT COMPANY DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LIMITADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/09/2006

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA.

Pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, conforme legislação. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Reproduzo abaixo o relatório elaborado pela Delegacia Regional de Julgamento com o detalhamento dos fatos.

Trata-se de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório eletrônico que homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP nº 26953.51001.200907.1.3.04-7450, referente a alegado crédito no valor original na data de transmissão de R\$ 118.822,55, oriundo de pagamento indevido ou a maior de código de receita nº 5856, DARF de valor total R\$ 465.953,61, período de apuração de 31/08/2006 e data de arrecadação de 15/09/2006. O valor do crédito original reconhecido foi de R\$ 114.373,34.

Segundo o Despacho Decisório, conforme explicitado em seu Quadro 3, o DARF discriminado na DCOMP foi parcialmente utilizado na quitação de débitos da contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido e insuficiente para compensar os débitos informados na DCOMP.

Em sua manifestação de inconformidade a interessada, em resumo, assim se manifestou:

[...] verifica-se [...] nítido equívoco, por parte da Manifestante, no momento de identificação do código de arrecadação no DARF.

A.1-DA NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA

A.1.1 - DA DESCRIÇÃO INCOMPLETA DOS FATOS

[...]

A.1.2- EQUIVOCADO ENQUADRAMENTO LEGAL - IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DA NORMA INFRINGIDA

[...]

B.1 - DO EQUÍVOCO DO DESPACHO DECISÓRIO EM VIRTUDE DA "UNICIDADE DA OBRIGAÇÃO MENSAL DA CONTRIBUIÇÃO"

*36. Por meio deste exercício de dedução, pode-se inferir que, em virtude de a Manifestante ter efetuado o recolhimento de COFINS no montante de **R\$ 465.953,61** sob o código de arrecadação 5856, referente à modalidade não cumulativa da contribuição, a RFB, quando da análise do direito creditório da Manifestante, entendeu que teria ocorrido falta de extinção tempestiva da parcela da Contribuição apurada pela sistemática cumulativa.*

37. Dessa forma, ainda por meio de exercício de dedução, o Fisco exige que, em virtude da suposta mora da Manifestante em adimplir suas obrigações fiscais, a DCOMP deveria ter contemplado multa de mora.

38. Assim, Ilustres Julgadores, a Manifestante deduz que o seu direito creditório teria sido, supostamente, insuficiente para a

extinção do débito declarado em virtude de não ter sido contemplada multa na DCOMP ora analisada.

39. Caso este seja o motivo da glosa, como aparenta ser, não há qualquer fundamento fático e/ou legal para a glosa prosperar, pois conforme já comprovado e apresentado no **Quadro 3** acima, a Manifestante apurou a contribuição, na sistemática não cumulativa, no montante de **R\$ 322.228,78**, enquanto efetuou o recolhimento no valor de **R\$ 465.953,61** portanto, a maior do que o efetivamente devido em **R\$ 143.724,83**.

40. Reparem, Ilustres Julgadores, que parte deste valor foi objeto da DCOMP em questão, objetivando-se quitar, dentre outros, o débito de Cofins, sistemática cumulativa, do mesmo período de apuração, supostamente paga a menor em razão do equívoco quando do preenchimento do DARF.

41. Ademais, afigura-se imprópria qualquer alegação no sentido de que teria havido mora pelo fato de a Contribuição ter sido recolhida sob o código de arrecadação 5856 ("COFINS não cumulativa") na medida em que, muito embora existam dois regimes distintos de apuração da referida contribuição, está é única, ou seja, a obrigação tributária de pagar o tributo é única, não devendo haver a punição de qualquer contribuinte por eventual equívoco no código de preenchimento do DARF. Nesse sentido são ensinamentos do professor e exconselheiro do antigo Conselho de Contribuintes José Antonio Minatel [...].

42. Assim, conforme apresentado pelo professor e exconselheiro do antigo Conselho de Contribuintes, a contribuição ora analisada é única, embora haja 3 (três) sistemáticas de apuração, constatando-se, no caso em questão, que não pode ser exigida multa referente ao valor compensado na DCOMP, dado que a obrigação tributária já havia sido adimplida, só que mediante código de arrecadação 5856 ("COFINS não cumulativa") quando, na realidade, deveria ter sido recolhido sob o código 2172 ("COFINS cumulativa").

[...]

B.2-DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

[...]

46. Logo, na hipótese da suposição do direito pleiteado pela Manifestante ser procedente, o presente caso versará sobre a aplicação do instituto da denúncia espontânea em situações que envolvem a compensação de débitos tributários não declarados anteriormente por intermédio de DCTF. Isso porque, a ora

Manifestante efetuou a extinção de débitos vencidos via DCOMP, espontânea e extemporaneamente apresentada, computando os juros em virtude da inexigibilidade de multa moratória.

[...]

61. Inclusive, em recente pronunciamento, o C. STJ uniformizou o entendimento sobre o assunto, reconhecendo que a denúncia espontânea somente é afastada nos casos de débitos declarados e não pagos a destempo. Pelo menos é isso o que diz o verbete contido na Súmula n. 360 desse Tribunal Superior, vebis:

[...]

65. Por fim, a Manifestante traz o recente Parecer PGFN/CRJ nº 2113/2011, no qual a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional recomenda que sejam autorizadas a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos nas discussões que envolvem denúncia espontânea. [...]

B.3 - DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL, RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE

[...]

B.4 - DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA E JUROS NA REMOTA HIPÓTESE DA MANUTENÇÃO DA NÃO HOMOLOGAÇÃO DA DCOMP

[...]

82. A exoneração da multa e dos juros deverá ser reconhecida, pois a Manifestante não incorreu em mora, tendo apresentado o pedido de compensação, ora tratado como declaração de compensação, já com o cômputo dos juros compreendidos entre os períodos do vencimento da obrigação tributária e a data de apresentação da DCOMP.

83. Deste modo, caso o indeferimento do direito creditório seja mantido, o que se admite apenas a título de argumentação, não há como se sustentar a exigência de multa e juros.

[...]

A Manifestante protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito e, ainda, pede que, caso esta I. DRJ entenda necessário, seja determinada a realização de Diligência Fiscal, tudo para comprovar os fatos descritos ou para contraditar as alegações que sejam feitas.

É o relatório do necessário.

A 1ª Turma da DRJ de Juiz de Fora (MG) proferiu o acórdão número 09-55.149, julgando improcedente a manifestação de inconformidade, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/09/2006

EXTINÇÃO DE DÉBITO POR COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXISTÊNCIA.

A compensação de débito confessado, mediante apresentação de Dcomp, não implica a denúncia espontânea instituída no art. 138 do CTN. O art. 156 do CTN estabelece as formas de extinção do crédito tributário e o pagamento é apenas uma delas, não se confundindo com as outras, dentre elas a compensação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 15/09/2006

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Descabe a nulidade do despacho decisório quando corretamente evidenciados a descrição dos fatos e os fundamentos da não homologação da compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, replicando os argumentos da Manifestação de inconformidade, alegando como preliminar nulidade de Despacho Decisório por cerceamento de defesa e, no mérito o equívoco na aplicação de multa de mora na compensação efetuada primeiro, denúncia espontânea e sua possibilidade por meio de DCOMP juntando cópias de DACTON e DCTF originais e retificadas.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

Preliminar

Preliminarmente a Recorrente alega que o ato administrativo da fiscalização e por consequência do despacho decisório é nulo em decorrência de alegados vícios formais e ofensas à princípios e garantias do contribuinte, por cerceamento de defesa.

A despeito da possibilidade de nulidade de ato administrativo dentro do processo administrativo fiscal, assim prevê o Decreto n.º 70.235 de 1972:

Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A nulidade do ato deve ser vista como impossibilidade do contribuinte se manifestar no processo administrativo fiscal em tempo hábil bem como a impossibilidade de acesso aos motivos pelos quais obteve determinada decisão.

Esse não é o caso dos autos, o campo enquadramento legal constou as informações necessárias para elaboração da defesa, tanto que o contribuinte se defendeu de forma clara e inequívoca contra os motivos que levaram a autoridade fiscal a não homologar completamente o seu pedido de compensação.

Como se vê, as hipóteses prevista na lei não se enquadram nas alegações recursais, tampouco na situação fática dos autos.

Outrossim, não há o que se falar em cerceamento de defesa uma vez que dada a oportunidade de apresentar a Manifestação de Inconformidade, a recorrente tinha conhecimento das razões e fatos que levaram o Fisco a glosar parcialmente o pedido de ressarcimento/compensação, tanto que o inconformismo foi detalhado no aludido recurso.

Mérito

A controvérsia pode ser resumida no reconhecimento do crédito, de R\$ 114.373,34, que refere-se à diferença entre o valor recolhido, de R\$ 465.953,61, e as utilizações no montante de R\$ 351.580,27. Ressalta a DRJ que nos sistemas da RFB consta que o crédito pretendido pela contribuinte foi integralmente reconhecido na homologação da compensação declarada na DCOMP nº 37879.13850.030907.1.3.04-0561, restando, após a compensação, o saldo de R\$ 114.373,34.

Ocorre que o saldo restante acima mencionado não foi suficiente para a homologação integral da DCOMP nº 26953.51001.200907.1.3.04-7450, porque na primeira compensação foi computada a multa de mora sobre o débito declarado em atraso na respectiva DCOMP, tendo sido utilizada a imputação proporcional (arts. 163 e 167 do CTN) para fins de encontro de contas.

Nesse sentido, o Recurso Voluntário argumenta contra a aplicação da multa de mora visto que entende que a compensação é uma possibilidade de denúncia espontânea.

Ao julgar a Manifestação de Inconformidade a DRJ proferiu voto com entendimento no sentido de que a compensação tributária não é uma forma de pagamento do crédito tributário, como entende a contribuinte. Ambos são modos de extinção do crédito tributário, mas não se confundem, embora operem o mesmo efeito. Vejamos:

Prosseguindo então na análise do litígio, note-se que os recolhimentos de tributos e contribuições administrados pela RFB são realizados por meio de DARF, no qual o elemento caracterizador do débito que está sendo quitado é o código de receita. Portanto, DARF com códigos de receita diferentes implicam em tributos ou

contribuições com características díspares para fins de compensação. No caso do PIS/Cofins cumulativo e do PIS/Cofins não cumulativo, as leis instituidoras dessas contribuições e as bases de cálculo também são diferentes. Acresça-se ainda que, na mesma toada, tem-se o PIS/Cofins importação, inclusive incidente sobre aquisições realizadas e não sobre vendas.

Sendo assim, os argumentos despendidos pela reclamante sobre unicidade da obrigação mensal da contribuição não encontram amparo no âmbito administrativo, uma vez que o pagamento indevido ou a maior resta vinculado a determinado código de receita.

No tocante aos argumentos da defesa sobre denúncia espontânea, cumpre destacar o Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, transcrito a seguir:

ATO DECLARATÓRIO Nº 8, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011 A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2124/2011, desta Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea 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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente". JURISPRUDÊNCIA: RESP 1.149.022/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 9/6/2010, DJE 24/6/2010.

Assim, com base no referido ato e no art. 138 do CTN, somente na situação em que o contribuinte declara a menor, paga integralmente o débito declarado e depois retifica a declaração para maior, extinguindo concomitantemente o débito por meio de pagamento, configura-se a denúncia espontânea.

O CTN, em seu artigo 156, estabelece as formas de extinção do crédito tributário e o pagamento é apenas uma delas, não se confundindo com as outras, dentre elas a compensação. O art. 138 do CTN, ao se reportar ao pagamento do tributo devido, tem que manter consonância com o citado artigo 156, no qual o pagamento está considerado em sua acepção primária e restrita.

(...)

Pelo exposto, a compensação de débito confessado, mediante apresentação de Dcomp, não implica denúncia espontânea. Tal conclusão respeita a Súmula 360 do STJ, que se reporta a lançamentos por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Assim, os argumentos trazidos pela defesa, no tocante à impossibilidade de exigência de multa de mora e juros moratórios, em virtude da apresentação de DCOMP não podem prosperar.

Ocorrendo a homologação total da compensação, transmitida a DCOMP dentro do prazo de vencimento do débito compensado, é óbvio que este ficará extinto sem inserção de multa e juros, o que não é o caso destes autos.

Entretanto, ocorrendo a homologação parcial ou a não homologação da compensação declarada, a parcela do débito confessado ou sua integralidade permanecerá em aberto, ou seja: sem sua extinção dentro do prazo de vencimento. Portanto, quando da sua cobrança, caberá, por expressa determinação legal (art. 161 do CTN e art. 61 da Lei 9.430/1996) a aplicação de multa e juros de mora.

Destaque-se que a contribuinte quando confessa em DCTF determinado débito e não realiza sua extinção dentro do prazo legal, fica sujeita a sua cobrança acrescida de multa e juros de mora. Esse procedimento, que é de conhecimento da contribuinte, é idêntico ao caso de confissão de débito através da DCOMP.

Ao me debruçar na análise do que está proposto nos autos e no estudo da legislação tributária, entendo que o julgador de piso andou bem na decisão pois assim está disposto no arcabouço legal que trata da matéria conforme bem fundamentado por ele e assim também entende a jurisprudência administrativa.

Nesse sentido, no que se refere a distinção entre pagamento e compensação como modalidade de extinção de crédito tributário, e a possibilidade de aplicação da multa de mora, vejamos os termos do voto condutor do Acórdão 9303-006.011, Relator Rodrigo da Costa Pôssas, no qual fiz alguns destaques:

A matéria a ser decidida neste julgamento, como já dito, é somente se compensação (via Declaração de Compensação) equivale ou não a pagamento, para fins de cabimento ou não da cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal.

Para o pagamento, o tema não é mais passível de discussão no CARF (a teor do § 2º do art. 62 do seu Regimento Interno), haja vista que o Superior Tribunal de Justiça já decidiu a questão posta, no RE nº 1.149.022/SP (isto se o pagamento for realizado antes ou concomitantemente à confissão da dívida, conforme Súmula nº 360, também do STJ), em Acórdão submetido à sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do artigo 543C da Lei nº 5.869, de 11/01/73, antigo Código de Processo Civil.

Já para a compensação, não existe decisão judicial ou súmula que vincule este Colegiado. Como bem colocou a PGFN, pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário, conforme estabelece o Código Tributário Nacional (art. 156, I e II, já transcritos), recepcionado como lei complementar, a única capaz de estabelecer normas gerais sobre crédito tributário, como reza a nossa Constituição Federal (grifei):

(...)

Alega o contribuinte, em suas Contrarrazões, que o pagamento, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação – como a própria denominação desta forma de constituição diz – também está sujeito à condição de sua ulterior homologação. Mas o CTN diz algo mais a respeito (grifei):

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Assim, na compensação, é o valor confessado em DCOMP está sob condição resolutória de ulterior homologação, enquanto no pagamento, na realidade, é o que não foi quitado.

Isto está claro na lei. O § 1º do art. 150 do CTN fala “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”, enquanto o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 fala em “sua ulterior homologação”

Em termos simples: “pagou está pago”; se compensou, há cinco anos para a Administração decidir em que dimensão o crédito está extinto, até o limite compensado.

Não se pode equiparar, então, homologação do lançamento com homologação da Declaração de Compensação.

(...)

São formas de extinção distintas, com consequências distintas. Não há dúvida. Assim, não se pode aplicar a mesma jurisprudência de uma para a outra – ainda que o STJ já tenha feito isto, mas em decisão não vinculante (Resp nº 1.136.372/RS, citado pelo contribuinte).

(...)

Ex positis, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

No mesmo sentido, pronunciou-se a 2ª Turma Ordinária da 4ª câmara, em voto relatado pela Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, acórdão nº 3402-005.981, nestes termos:

(...)

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto ao argumento de que não teria ocorrido a "extemporaneidade no pagamento" do tributo devido, vez que os débitos e créditos Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

(...)

Dessa forma, não tendo sido os débitos pagos no prazo da legislação específica, nem tampouco sido considerados extintos antes do vencimento do tributo pela transmissão da declaração de compensação tempestiva, estão sujeitos à multa de mora, nos termos

do art. 61 e 74, §§1º, 2º e 14 da Lei nº 9.430/96 e do art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004:

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.

(...)

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 51 e 52 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

§ 1º A compensação total ou parcial de tributo ou contribuição administrados pela SRF será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário."

Dos excertos transcritos, resta evidente a diferença dos institutos do pagamento e da compensação, e a legalidade da aplicação de multa moratória de maneira que ratifico a decisão da DRJ.

Sendo desconsiderada a compensação como modalidade de denúncia espontânea e sendo devida a aplicação da multa moratória, resta adequada a homologação parcial, vez que a DCOMP nº 26953.51001.200907.1.3.04-7450 de fato não tinha saldo suficiente para ser integralmente homologada, dessa forma, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Diante do exposto rejeito a preliminar e no mérito, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o meu entendimento

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa