



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

**Processo nº** 16366.000093/2009-18  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-001.545 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de dezembro de 2013  
**Matéria** DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** VIVO S/A (INCORPORADORA DE CELULAR CRT S/A)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2003

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE IRPJ. COMPENSAÇÃO COM RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. DCOMP ENTREGUE APÓS O VENCIMENTO DO TRIBUTOS A SER COMPENSADO. INCLUSÃO DE MULTA E JUROS MORATÓRIOS. INCLUSÃO APÓS ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa e juros moratórios nos casos de compensação em data posterior ao vencimento do débito declarado como compensado, se o indébito tributário for igual ou superior ao tributo a ser compensado.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto. O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

**Leonardo de Andrade Couto - Presidente**

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

## Relatório

VIVO S/A (INCORPORADORA DE CELULAR CRT S/A), contribuinte inscrita no CNPJ/MF 02.449.992/0001-64, com domicílio fiscal na cidade de Londrina, Estado do Paraná, à Av. Higienópolis, nº 1365, Bairro Centro, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina - PR, inconformada com a decisão de Primeira Instância (fls. 231/235), prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 239/259.

A requerente transmitiu várias Declarações de Compensação Eletrônicas, código 01.21793-0 - IRPJ – antecipações – ano-calendário 2004 (10996.18486.080304.1.3.02-5586 - original; 062229.45320.290404.1.7.02.4204 – retificadora (valor compensado = R\$ 2.561.876,35); 32818.95645.2509906.1.7.02-5963 – retificadora (valor compensado = R\$ 2.237.425,69); 41144.64512.240304.1.3.02-3731 - original; 20767.30204.290404.1.3.02-2260 (valor compensado = R\$ 7.608.627,57); 16138.98721.260504.1.3.02-1600 (valor compensado = R\$ 2.265.059,86); 14016.91898.300604.1.3.02-7228 (valor compensado = R\$ 2.156.078,54); e 16007.10906.300704.1.3.02-7839 (valor compensado = R\$ 302.379,17), compensando o valor total de R\$ 17.431.445,00, cujo crédito refere-se a saldo negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), relativo ao exercício de 2004, correspondente ao ano-calendário de 2003, no valor de R\$ 16.651.951,17.

De acordo com o art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e inciso II do § 1º do art. 6º e 74, da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com a Portaria SRF nº. 4.980, de 1994, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina - PR (SAORT), através do Despacho Decisório (fls. 141/146), apreciou e concluiu, em 17/04/2009, que os presentes pedidos de compensação são parcialmente procedente, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que trata o presente processo de análise de Declarações de Compensação (DCOMP) apresentadas pela interessada, acima identificada, com utilização de crédito referente a saldo negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) do Exercício 2004, ano-calendário 2003, no valor de R\$ 16.651.951,17 (Dezesseis milhões seiscentos e cinquenta e um mil novecentos e cinquenta e um reais e dezessete centavos);

- que foram constatadas divergências entre os valores indicados pela empresa em DCOMP e DIPJ como Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e os declarados por fontes pagadoras em DIRF. A empresa foi intimada a comprovar/esclarecer tais pendências bem como o valor de R\$ 5.305,98, deduzido do imposto de renda a pagar por estimativa do período de apuração outubro/2003 como imposto pago no exterior, conforme Intimação SAORT no 380/2009 (fl. 101);

- que a empresa, de acordo com informações prestadas em sua DIPJ/2004, ano-calendário 2003 (fls. 126/135), optou, em tal período, pela apuração do lucro real anual, calculando o IRPJ mensal sobre uma base de cálculo estimada (receita bruta auferida mensalmente ou com base em balanços/balancetes de redução/suspensão de pagamento), amparada na Lei nº 9.430/96;

- que se verifica que a empresa apurou em sua Declaração de Rendimentos Retificadora do Ex. 2004 (Ficha 12A — fl. 131), um saldo negativo de IRPJ de R\$ 16.651.951,17 (Dezesseis milhões seiscentos e cinquenta e um mil novecentos e cinquenta e um reais e dezessete centavos). Tal saldo é composto por antecipação do imposto devido na forma de retenções efetuadas por fontes pagadoras, inclusive por órgãos públicos federais, por pagamentos do imposto de renda por estimativa ou por compensação deste com créditos detidos pela empresa, conforme Ficha 11 da DIPJ (fls. 127/130) e resumo das informações prestadas em DCTF (fl. 61);

- que ao débito de IRPJ do período de apuração 11/2003, o valor de R\$ 211.301,80 foi objeto de compensação no processo nº 11080.913303/2008-23 com crédito analisado no processo 11080.911850/2008-74. Tal compensação foi homologada parcialmente, restando não homologada a compensação do débito no valor original de R\$ 48.766,77, conforme cópia de Decisão juntada a fl. 71. Esse saldo devedor está com a exigibilidade suspensa em razão de a empresa ter apresentado manifestação de inconformidade, de acordo com pesquisa de fl. 70;

- que os documentos trazidos pela empresa bem como a retificação da DIPJ/2004, efetuada em 30/03/2009, atenderam ao solicitado, exceto no que diz respeito à retenção de imposto de renda na fonte do valor de R\$ 146.024,31. A interessada alegou, em 31/03/2009, que teria solicitado cópia do Informe de Rendimento ao Banco do Estado do Rio Grande do Sul relativo ao valor de R\$ 146.024,31 e que estaria aguardando a disponibilização para apresentação (fl. 108). No entanto nenhuma comprovação da retenção foi apresentada até a presente data;

- que utilizando-se o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003, no valor de R\$ 16.505.926,86, para as compensações efetuadas pela empresa, discriminadas no Relatório deste Parecer, constata-se que o crédito não foi suficiente para extinguir a totalidade dos valores compensados, restando saldo devedor de IRPJ, período de apuração 06/2004, no valor originário de R\$ 218.869,21, conforme demonstrativo de fls. 137/140;

- que não obstante a empresa ter informado, na DCOMP retificadora nº 32818.95645.250906.1.7.02-5963, a compensação de seu débito sem o acréscimo de multa e juros moratórios, como a Declaração de Compensação original (10996.18486.080304.1.3.02-5586) foi apresentada em 08/03/2004, ou seja, em data posterior ao vencimento do débito declarado como compensado, tal débito sofre a incidência de acréscimos legais (multa e juros) até a data da entrega da DCOMP, sendo que a compensação, total ou parcial, é acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais, conforme estabelecido no artigo 36 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 (e, anteriormente, no artigo 28 das Instruções Normativas SRF nº 210/2002, 460/2004 e 600/2005);

- que cumpre destacar que as verificações ora procedidas limitaram-se aos dados constantes das declarações apresentadas, acatando-se as informações ali prestadas, não tendo, o presente Parecer, o condão de homologar os lançamentos nelas efetuados, estando, a interessada, sujeita à fiscalização deste Órgão no prazo decadencial legal;

- que diante do exposto, proponho: (a) - Que seja considerado como saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003 o valor de R\$ 16.505.926,86 (Dezesseis milhões quinhentos e cinco mil novecentos e vinte e seis reais e oitenta e seis centavos); (b) - A admissão das Declarações de Compensação retificadoras nºs 32818.95645.250906.1.7.02-5963 e 26435.31982.290404.1.7.02-2065; (c) - A homologação das compensações declaradas nas Declarações de Compensação nº 32818.95645.250906.1.7.02-5963, 26435.31982.290404.1.7.02-2065, 20767.30204.290404.1.3.02-2260,

16138.98721.260504.1.3.02-1600 e 14016.91898.300604.1.3.02-7228, discriminadas no Relatório deste Parecer, efetuadas com saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003; e (d) - A homologação parcial da compensação objeto da DCOMP nº 16007.10906.300704.1.3.02-7839, efetuada com saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003, discriminada no relatório deste Parecer, na seguinte forma: valor informado na DCOMP = R\$ 302.379,17; compensação a homologar = R\$ 83.509,96; compensação a não homologar = R\$ 218.869,21.

Cientificado da decisão da Autoridade Administrativa, em 23/04/2009, conforme Termo constante à fl. 165, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (18/05/2009), a sua Manifestação de Inconformidade de fls. 166/178, instruído pelos documentos de fls. 179/211, no qual demonstra irrisignação contra a decisão, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que há de se observar que o Fisco alegou como fundamento para o reconhecimento do crédito da Requerente a necessidade de se fiscalizar a apuração do IRPJ relativo ao ano-calendário 2003. Todavia, é defeso ao Fisco promover alteração da apuração do IRPJ, relativo a período alcançado pela decadência, tornando sem efeito qualquer eventual objeção fiscal ao saldo negativo do tributo apurado pela Requerente;

- que o crédito reduzido pela fiscalização (saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário 2003) diz respeito a fatos ocorridos há cerca de mais de cinco anos, encontrando-se, portanto, fulminado pela decadência;

- que transcorridos mais de cinco anos do fato gerador, tal como se verifica no caso vertente, sem que a autoridade fiscal conteste a regularidade dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte, considera-se homologado o lançamento e opera-se a extinção do crédito tributário;

- que a perspectiva da norma impositiva tributária aplicável ao caso (IRPJ, no regime do lucro real anual, sujeito a antecipações mensais), infere-se a impossibilidade de se homologar o lançamento, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, sem que sejam homologados, concomitantemente, os recolhimentos antecipados referidos no art. 150, § 1º, do CTN que, no caso vertente, deram origem ao crédito da Requerente. Assim é que, impossibilitado o Fisco de autuar a Requerente relativamente a períodos cuja pretensão ao crédito tributário encontra-se fulminada pela decadência, igualmente torna-se impossível a contestação dos pagamentos relativos àquele mesmo período;

- que os recolhimentos antecipados sujeitam-se homologação fiscal no âmbito da atividade de controle da receita pública, visando ao interesse da Fazenda. Não se trata, portanto, de atuação estatal voltada à administração de crédito do particular. Tais recolhimentos antecipados podem vir a gerar saldo negativo do tributo a pagar, o qual não configura mero crédito do particular, mas, sim, crédito constituído por força da incidência dos dispositivos que integram a norma impositiva tributária, intrínseco, portanto, à apuração do *quantum debeatur* e sujeito às mesmas regras de decadência e prescrição que regem o crédito tributário;

- que consoante se deduz dos acórdãos acima transcritos, e, em prestígio à segurança jurídica, a objeção do Fisco ao reconhecimento do saldo credor de IRPJ apurado pela Requerente em relação ao ano de 2003, a essa altura, afigura-se intempestiva e ineficaz, uma vez que falece a Fazenda o direito de alterar a apuração levada a efeito pela Requerente em sua DIPJ. Em verdade, com o atingimento do termo final do prazo decadencial relativo ao IRPJ



- que enfatizo que a única parcela não reconhecida do direito creditório foi essa retenção. Assim, o deslinde do mérito consiste apenas em determinar se a contribuinte sofreu ou não essa retenção, ainda que de outra fonte pagadora, e se, nessa hipótese, a mesma deve ser considerada.;

- que no primeiro feixe de argumentos da contribuinte, é alegado que a Administração já não mais poderia desconsiderar, na formação do saldo negativo, o valor da retenção sofrida, porquanto já se teria operado a decadência do direito de fazê-lo;

- que se trata de tese já desfraldada reiteradas vezes em face desta Turma julgadora, inclusive por esta mesma contribuinte, mas jamais acolhida, como se vê no Acórdão nº 0625.261, de 28/01/2009, onde a matéria ficou emendada;

- que não vislumbro razões para mudar o entendimento, tampouco para aprofundar a análise, mormente porque, no mérito, a manifestação de inconformidade merece ser acolhida, como passo a demonstrar;

- que ocorre que a contribuinte trouxe aos autos o comprovante de fls. 205206, evidenciando que efetivamente sofreu a retenção no exato montante de R\$ 146.024,31, mas não do Banco do Estado do Rio Grande do Sul, como havia informado, e sim da empresa BES Securities do Brasil S.A. CCVM, cuja DIRF acusa a retenção, conforme comprovante por mim juntado às fls. 230;

- que procede, portanto, a pretensão da contribuinte de que essa retenção componha seu saldo negativo, que deverá ser reconhecido pelo importe total de R\$ 16.651.951,17, conforme demonstrado pela contribuinte às fls. 185186;

- que sucede, entretanto, que mesmo ocorrendo o reconhecimento do direito creditório no exato montante pleiteado, este será insuficiente para a integral satisfação dos débitos declarados pela contribuinte. A propósito, registro a existência, nestes autos, do Demonstrativo Analítico de Compensação acostado às fls. 142-143 do processo eletrônico e 139-140 do processo físico, que discrimina a forma como a compensação se operou, destacando a inclusão, nos valores compensados, de juros e multa moratórios, razão pela qual, após exaurido o direito creditório reconhecido, o valor remanescente do débito não compensado foi de R\$ 218.869,21, superior, portanto, ao valor do IRRF glosado no despacho decisório e agora reconhecido, que é R\$ 146.024,31;

- que a contribuinte foi cientificada no despacho decisório da forma como a compensação foi feita e da consequência dessa metodologia, que é o afloramento de maior saldo devedor, em decorrência da utilização de parte do crédito para quitar consectários legais não computados na compensação declarada, e não se pronunciou a respeito. Não veiculou qualquer inconformismo contra a metodologia de cálculo. Limitou-se a reclamar da glosa de parte do direito creditório e demonstrar que tal glosa improcedia. Assim, acolhidas suas alegações, tem-se que o saldo negativo retorna ao seu montante originalmente pleiteado. Contudo, quando a DRF/CTA homologar a compensação, por óbvio adotará o mesmo critério já utilizado nos aludidos demonstrativos, e que não sofreu qualquer questionamento. Assim, buscando evitar que a contribuinte, quando cientificada do resultado da homologação à moda do que fez em outros processos similares, venha a formular serodiamente reclamação pela inclusão de multas e juros moratórios referidos no trecho antes transcrito do despacho decisório, é de se declarar, desde logo, que já ocorreu a preclusão do direito de tal reclamação, que poderia, mas não foi veiculada na manifestação de inconformidade;

- que estando assim convencido, voto pela procedência da manifestação de inconformidade, de forma a computar no direito creditório reconhecido a importância de R\$ 146.024,31, relativa à retenção sofrida pela contribuinte da fonte pagadora BES Securities do Brasil S A CCVM, que deverá ser utilizada pela DRF/CTA para a homologação complementar de compensações tratadas nestes autos, até o limite ainda disponível.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

*COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO ORIUNDO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ INFORMADO NA DIPJ. AFERIÇÃO DE SUA LIQUIDEZ E CERTEZA.*

*O transcurso do prazo decadencial incide apenas sobre o dever/poder de constituição, pelo Fisco, de exigência tributária, uma vez que a decadência constitui modalidade de extinção do crédito tributário; o saldo negativo de IRPJ informado em declaração apresentada à Receita Federal não se submete à homologação tácita, visto que a legislação que disciplina a restituição/compensação de tributos federais submete à autoridade administrativa a aferição de certeza e liquidez do crédito junto à Fazenda Pública.*

*RETENÇÃO NA FONTE COMPROVADA.*

*Reconhece-se o valor relativo à retenção de IRRF efetivamente sofrida pelo contribuinte, quando comprovado que este apenas se equivocou ao identificar a fonte pagadora em sua DIPJ.*

*Impugnação procedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 07/12/2011, conforme Termo constante à fl. 238, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (04/01/2012), o recurso voluntário de fls. 239/259, instruído pelos documentos de fls. 260/321, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que no acórdão em análise, a autoridade fiscal afirma já ter ocorrido a preclusão do direito da Recorrente em questionar o suposto débito remanescente no valor de original de R\$ 60.622,66. Isso porque a empresa já deveria ter se pronunciado a respeito da utilização de parte do crédito para quitar os consectários legais não computados na compensação declarada na manifestação de inconformidade, mas não o fez;

- que não se pode simplesmente tolher o direito do contribuinte de apresentar a sua defesa de maneira integral, a fim de elucidar os fatos e demonstrar o seu direito da maneira que melhor lhe convir, independente da fase em que o processo administrativo se encontre. Nesta seara, ressalta-se que o exercício do referido direito pelo contribuinte é benéfico inclusive para a fiscalização, a qual, como exposto alhures, está vinculada ao princípio da verdade material e tem o poder/dever de persegui-la a todo tempo;

- que em suma: considerar precluso o direito do contribuinte de demonstrar a verdade no processo, como pretende a DRJ de Curitiba, é sobrepor mero formalismo ao princípio da verdade material, o qual deve reger o processo administrativo em sua completude;

- que o Fisco, ao proceder à compensação da estimativa de IRPJ – PA 06/2004 - DCOMP nº 32818.95645.250906.1.7.02-5963, aplicou ao débito acréscimo de multa moratória, nos termos do artigo 61 da lei nº 9.430/963 . Dessa maneira, tendo sido majorado o referido débito, o crédito da empresa atinente ao IRPJ, ano-calendário 2003, se tornou insuficiente para compensar a estimativa de IRPJ - PA 06/2004 - DCOMP nº 16007.10906.300704.1.3.02-7839;

- que conforme exposto, o crédito da Recorrente refere-se ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003, afigurando-se irregulares os acréscimos a título de multa moratória no caso de débitos posteriores, uma vez que o crédito nasceu anteriormente aos mesmos;

- que os juros indenizam a mora, enquanto a multa moratória constitui penalidade pela ocorrência da mora. No caso vertente, não se encontrava a Recorrente em mora perante o Fisco, na medida em que os recursos alocados à extinção do débito já se encontravam na disponibilidade do Erário desde 1º de janeiro de 2004, um dia após a consolidação da apuração do IRPJ relativo ao ano-calendário de 2003;

- que nessa ordem de idéias, o atraso no envio da DCOMP poderia, em tese, desde que existente disposição legal nesse sentido, ensejar a incidência de multa por descumprimento de um dever instrumental de natureza acessória, mas não levar à aplicação de multa de mora por descumprimento da obrigação principal, na medida em que já se tem a mesma por satisfeita desde o pagamento gerador do crédito, prestando-se o envio da declaração de compensação (obrigação de fazer) a dar publicidade ao ato do contribuinte destinado a extinguir o crédito tributário mediante compensação, para que dele tome conhecimento o Fisco;

- que assim é que a eficácia da compensação, enquanto forma de extinção do crédito tributário, radica-se no pagamento gerador do crédito do contribuinte. Ou seja, o pagamento a maior é que empresta à compensação o efeito jurídico de extinguir o débito tributário. A declaração é o meio de exercício do direito de crédito, mas não é ela que constitui tal direito. Portanto, para fins de aplicação de multa de mora em matéria de compensação, o que importa é o período em que se deu o pagamento gerador do crédito, a partir de quando o Fisco apropriou-se do pagamento alocado ao débito compensado;

- que portanto, tendo sido enviada a declaração de compensação dentro do prazo para o pedido de restituição (cinco anos após o pagamento indevido) e inexistindo qualquer irregularidade formal do pedido, com o que concorda o Fisco na situação em apreço, a aplicação de multa moratória sobre os débitos vencidos posteriormente à constituição do crédito representa ofensa ao princípio da verdade material e à capacidade contributiva, além de colocar em supremacia as normas instrumentais, infringindo a própria regra matriz de incidência tributária, que impede exigência de tributo e seus consectários legais em divergência com os dados da realidade fática que lhe servem de substrato;

- que conforme já aduzido, a Recorrente possuía o crédito de saldo negativo de IRPJ/2003 indicado em sua DIPIJ, e confirmado pela RFB através da decisão ora objurgada

no valor original de R\$ 16.651.951,17, o qual foi totalmente alocado pela Recorrente para ser compensado com estimativas de IRPJ - PA 01 a 06/2004 (cód. 2362);

- que a Receita Federal, verificando o recolhimento supostamente extemporâneo de tributos, alterou a alocação do pagamento adotada pela Recorrente, reduzindo a parcela do principal destinada a extinguir o crédito tributário e imputa multa moratória, com base na regra básica de proporcionalização do pagamento. Assim, aplicou a multa moratória pelo atraso entre o vencimento do tributo e a entrega da DCOMP nº 32818.95645.250906.17.02-5963, realizando indevidamente a imputação proporcional do pagamento e, consequentemente, acarretando uma insuficiência irreal de crédito;

- que ademais, ainda que se considere legítima a aplicação da multa no caso em tela, *ad argumentandum tantum*, resta indevida a exigência de estimativas de IRPJ após o término do ano-calendário, tendo em vista a precariedade das estimativas e o fato de o tributo em comento ter a sua base anual. Explica-se: Diz-se da precariedade das estimativas justamente pelo fato de que estas se tratam de meras antecipações do tributo supostamente a ser apurado ao final do ano-calendário, o significa que se consubstanciam apenas numa tentativa de previsão de quanto será devido quando do ajuste anual. Assim não guarda racionalidade a exigência de estimativas mensais, ainda que declaradas em PER/DCOMP, se ao final do ano é apurado saldo negativo de IRPJ. Noutras palavras: não é lógico a cobrança de imposto devido em um mês, sendo que o contribuinte apurou, ao final do ano-calendário, crédito de tributo a pagar muito superior à estimativa devida;

- que se afigura ilegal a exigência da estimativa mensal de IRPJ, uma vez que as estimativas são objeto de obrigação acessória, convertendo-se em cumprimento de obrigação principal somente após o fim do exercício anual. Assim, se pretende o Fisco exigir débito de IRPJ, a cobrança fiscal deve ter como objeto, não a estimativa mensal, mas o tributo efetivamente devido, calculado em bases anuais, em relação ao qual o Fisco demonstre exigir saldo devedor residual em aberto.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata o presente processo de análise de Declarações de Compensação Eletrônicas (DCOMP) apresentadas pela interessada sob o código 01.21793-0 (10996.18486.080304.1.3.02-5586 - original; 062229.45320.290404.1.7.02.4204 – retificadora (valor compensado = R\$ 2.561.876,35); 32818.95645.2509906.1.7.02-5963 – retificadora (valor compensado = R\$ 2.237.425,69); 41144.64512.240304.1.3.02-3731 - original; 20767.30204.290404.1.3.02-2260 (valor compensado = R\$ 7.608.627,57); 16138.98721.260504.1.3.02-1600 (valor compensado = R\$ 2.265.059,86); 14016.91898.300604.1.3.02-7228 (valor compensado = R\$ 2.156.078,54); e 16007.10906.300704.1.3.02-7839 (valor compensado = R\$ 302.379,17), compensando o valor, cujo crédito refere-se a saldo negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), relativo ao exercício de 2004, correspondente ao ano-calendário de 2003, no valor de R\$ 16.651.951,17.

Da análise dos autos, constata-se que o Despacho Decisório (fls. 141/146) reconheceu de forma parcial o direito creditório na seguinte proporção: (a) - Que seja considerado como saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003 o valor de R\$ 16.505.926,86 (Dezesseis milhões quinhentos e cinco mil novecentos e vinte e seis reais e oitenta e seis centavos); (b) - A admissão das Declarações de Compensação retificadoras nºs 32818.95645.250906.1.7.02-5963 e 26435.31982.290404.1.7.02-2065; (c) - A homologação das compensações declaradas nas Declarações de Compensação nº 32818.95645.250906.1.7.02-5963, 26435.31982.290404.1.7.02-2065, 20767.30204.290404.1.3.02-2260, 16138.98721.260504.1.3.02-1600 e 14016.91898.300604.1.3.02-7228, discriminadas no Relatório deste Parecer, efetuadas com saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003; e (d) - A homologação parcial da compensação objeto da DCOMP nº 16007.10906.300704.1.3.02-7839, efetuada com saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003, discriminada no relatório deste Parecer, na seguinte forma: valor informado na DCOMP = R\$ 302.379,17; compensação a homologar = R\$ 83.509,96; compensação a não homologar = R\$ 218.869,21.

Inconformada a requerente apresentou a sua Manifestação de Inconformidade para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – PR, a qual reconheceu a pretensão da contribuinte de que a retenção efetuado pela empresa BES Securities do Brasil S/A, no valor de R\$ 146.024,31, componha seu saldo negativo e que deverá ser reconhecido pelo importe total de R\$ 16.651.915,17, conforme demonstrado e requerido pela contribuinte às fls. 02/51 e 85/186.

Ocorre que, não obstante à consideração do montante acima mencionado na composição do saldo negativo de IRPJ da Recorrente, relativo ao ano-calendário de 2003, a Receita Federal afirma que ainda remanesce débito tributário em aberto no valor original de R\$ 60.622,66 (Intimação de fls. 237), uma vez que o saldo negativo reconhecido seria insuficiente

para realizar a compensação de todos os débitos em exigência. Melhor dizendo, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina – PR ao proceder a execução do acórdão afirma que ainda remanesce débito tributário em aberto no valor original de R\$ 60.622,66, uma vez que o saldo negativo reconhecido seria insuficiente para realizar a compensação de todos os débitos em exigência, conforme consta do Demonstrativo Analítico de Compensação acostado às fls. 142/143 do processo eletrônico e 139/140 do processo físico, que discrimina a forma como a compensação se operou, destacando a inclusão, nos valores compensados, de juros e multa moratórios.

Inconformada com a decisão, da autoridade executora do acórdão, a recorrente apresenta a sua peça recursal alicerçada nas seguintes argumentações: (a) - Não há que se falar em preclusão no caso em análise, uma vez que a mesma impediria que o processo administrativo atingisse o seu fim último, qual seja, o encontro da verdade material; (b) - Não ocorreu mora por parte da Recorrente a justificar a aplicação de multa moratória, na medida em que os recursos alocados à extinção do débito já se encontravam na disponibilidade do Erário desde o término do ano de 2003, quando foi constituído o saldo negativo de IRPJ; e (c) - São precárias as estimativas de IRPJ após o encerramento do ano-calendário.

Como visto, a discussão, nesta fase recursal, versa, tão-somente, a não homologação do valor de R\$ 60.622,66, em razão dos juros e multa moratória, cobrados em virtude do vencimento do débito compensado (compensação em data posterior ao vencimento do débito declarado como compensado, tal débito sofre a incidência de acréscimos legais (multa e juros) até a data da entrega da DCOMP?).

Assim sendo, o ponto central da discussão nestes autos é a imputação às compensações valor decorrente de multa e juros diante da incorreta consideração de que a compensação entregue em atraso restaria a incidência de consectários legais, nos termos da IN RFB nº 900/2008, restando, assim, um saldo devedor residual de principal na ordem de R\$ 60.622,66.

Alega a recorrente, que a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina - PR ao proceder à compensação dos débitos de estimativas de IRPJ, aplicou acréscimos moratórias aos débitos, majorando os débitos e tornando insuficiente o direito creditório. Como consequência, homologou a integralidade das compensações dos débitos declaradas nas Declarações de Compensação nº 32818.95645.250906.1.7.02-5963, 26435.31982.290404.1.7.02-2065, 20767.30204.290404.1.3.02-2260, 16138.98721.260504.1.3.02-1600 e 14016.91898.300604.1.3.02-7228, e homologação parcial da compensação objeto da DCOMP nº 16007.10906.300704.1.3.02-7839, efetuada com saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003 na seguinte forma: valor informado na DCOMP = R\$ 302.379,17; compensação a homologar = R\$ 214.756,51; compensação a não homologar = R\$ 60.622,66.

Entende a recorrente, que o crédito refere-se ao pagamento saldo negativo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado no ano-calendário de 2003, afigura-se irregular os acréscimos a título de juros e multa, uma vez que o crédito nasceu anteriormente ao débito compensado. Os juros indenizam a mora, enquanto a multa constitui penalidade pela mora. Mas, no caso vertente, não se encontrava a Requerente em mora perante o Fisco, na medida em que os recursos destinados à extinção do débito já se encontravam na disponibilidade do erário desde 1º de janeiro de 2004, um dia após a consolidação da apuração da IRPJ relativo ao ano-calendário de 2003.

Resta claro nos autos de que no entendimento da Autoridade Administrativa executora do acórdão, endossada pela decisão recorrida, foi de que apesar da empresa ter

informado, nas DCOMP a compensação de seu débito sem o acréscimo de multa e juros moratórios, como as Declarações de Compensação originais foram apresentadas em 08/03/2004, ou seja, em data posterior ao vencimento dos débitos declarados como compensados, tais débitos sofrem a incidência de acréscimos legais (multa e juros) até a data da entrega da DCOMP, sendo que a compensação, total ou parcial, é acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais, conforme estabelecido no artigo 36 da Instrução Normativa RFB no 900/2008 (e, anteriormente, no artigo 28 das Instruções Normativas SRF nº 210/2002, 460/2004 e 600/2005).

Assim sendo, a este colegiado resta responder a seguinte pergunta: no caso de compensação de saldo negativo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica a compensação em data posterior ao vencimento do débito declarado como compensado, tal débito sofre a incidência de acréscimos legais (multa e juros) até a data da entrega da DCOMP?

É de se esclarecer inicialmente, que a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina - PR (SAORT), apreciou os pedidos de compensação somente 17/04/2009. Ou seja, já havia se encerrado o ano-calendário do recolhimento das estimativas (ano-calendário de 2004).

Ora, não tenho dúvidas de que as estimativas tratam de meras antecipações do tributo supostamente a ser apurado ao final do ano-calendário, o significa que se consubstanciam apenas numa tentativa de previsão de quanto será devido quando do ajuste anual. Assim, não guarda racionalidade a exigência de estimativas mensais, ainda que declaradas em PER/DCOMP, se ao final do ano é apurado saldo negativo de IRPJ. Noutras palavras: não é lógico a cobrança de imposto devido em um mês, sendo que o contribuinte apurou, ao final do ano-calendário, crédito de tributo a pagar muito superior à estimativa devida.

Neste processo é razoável recordar, que em 30 de dezembro de 1991, foi sancionada a Lei nº 8.383, introduzindo importantes regras que modificaram diametralmente a legislação do imposto de renda, com importantes consequências para as pessoas jurídicas, a partir de 01/12/1992.

Dentre as principais alterações introduzidas pelo novo diploma legal, destaca-se aquela relativa ao período de apuração dos tributos incidentes sobre os lucros das pessoas jurídicas, que passou a ser mensal. Dessa forma, o período de apuração mensal do imposto de renda passou a se confundir com o conceito de período-base para fins de imposto de renda, sendo obrigatório para todas as pessoas jurídicas, quer fossem tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

Apesar da apuração e recolhimento mensal do imposto e, independentemente, do critério adotado para determinação do montante recolhido mensalmente (lucro real, presumido ou arbitrado), as pessoas jurídicas estão obrigadas a apresentar a declaração de ajuste anual.

Nos anos-calendário de 1995 e 1996, sobreveio a Lei nº 8.981, de 1995, alterada pela Lei nº 9.065, de 1995, que mantiveram a sistemática da mensalização de apuração e pagamento do imposto de renda para todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado. Por sua vez, manteve-se, como regra geral, o critério de pagamento do imposto em base estimada, para as pessoas jurídicas tanto sujeitas ao lucro presumido como ao lucro real.

Determinou, ainda, às pessoas jurídicas obrigadas à tributação com base no lucro real ou àquelas que não optassem pela tributação com base no lucro presumido, a apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data da sua extinção. E, para as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido, foi determinado que o imposto apurado e pago mensalmente em base estimada fosse considerado definitivo, por ocasião da apresentação da declaração anual de rendimentos.

Dentro de tal contexto, certo é que encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece o tributo efetivamente devido com base na apuração do lucro real.

Ora, considerando que o crédito da Requerente refere-se ao pagamento saldo negativo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica apurado no ano-calendário de 2003, afigura-se irregular os acréscimos a título de juros e multa, uma vez que o crédito nasceu anteriormente ao débito compensado. Os juros indenizam a mora, enquanto a multa constitui penalidade pela mora. Mas, no caso vertente, não se encontrava a Requerente em mora perante o Fisco, na medida em que os recursos destinados à extinção do débito já se encontravam na disponibilidade do erário desde 1º de janeiro de 2004, um dia após a consolidação da apuração do IRPJ relativo ao ano-calendário de 2003.

É de se observar, que sendo o crédito anterior ao débito compensado, é o Estado que se encontra em mora perante o contribuinte, e não o contrário, como quer a Autoridade Administrativa Tributária.

Assim, tendo sido enviada a declaração de compensação dentro do prazo para o pedido de compensação (cinco anos do pagamento) e inexistindo qualquer irregularidade formal do pedido, com o que concorda a Autoridade Administrativa Tributária, a aplicação de multa e juros moratórios representa ofensa ao princípio da verdade material, além de colocar em supremacia as normas instrumentais, infringindo a própria regra matriz de incidência tributária, que impede exigência de tributo em divergência com a realidade fática que lhe serve de substrato.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

## Declaração de Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO.

Acompanhei o voto do ilustre relator por suas conclusões. Isso porque o voto condutor do aresto, em resumo, assume o entendimento de que, dispondo o contribuinte de crédito, a formalização da declaração de compensação, ainda que após o vencimento do tributo que se deseja compensar, não ensejaria a aplicação de multa moratória.

Com a devida vênia, discordo de tal fundamentação.

A declaração de compensação foi prevista originalmente com a edição da Medida Provisória nº 66, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 2002, que em seu artigo 49 deu nova redação ao artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

*[...]*

Conforme se depreende do § 1º do dispositivo em comento, a compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações concernentes aos créditos utilizados e débitos a serem compensados.

Ora, a transmissão de tal declaração não é mera formalidade para realização da compensação, mas sim instrumento indispensável ao seu implemento.

A esse respeito, cita-se o decidido no âmbito do STJ no REsp 1245347 / RJ, cujos excertos de interesse de sua ementa transcreve-se a seguir:

*RECURSO ESPECIAL. EM APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA DA COMPENSAÇÃO NA VIGÊNCIA DA REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 74, DA LEI N. 9.430/96 E INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 21/97. CRÉDITO DO CONTRIBUINTE RECONHECIDO EM "PEDIDO DE RESTITUIÇÃO". "PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO" PROTOCOLADOS ANTES DE 1º.10.2002 (DATA DA PRODUÇÃO DE EFEITOS DA LEI N. 10.637/2002 E DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 210/2002). EFETIVIDADE DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ COM A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO DÉBITO DO CONTRIBUINTE A SER PAGO VIA COMPENSAÇÃO. ELEIÇÃO DA DATA UTILIZADA COMO PARÂMETRO PARA O ENCONTRO DE CONTAS. ILEGALIDADE DO ART. 13, "G" E "N", DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 21/97.*

*I. Na vigência da redação original do art. 74, da Lei n. 9.430/96, o reconhecimento do indébito pelo Fisco no "Pedido de Restituição" é apenas o reconhecimento de um crédito a ser utilizado pelo contribuinte como moeda de pagamento. Se o contribuinte opta por fazer uso dessa moeda no pagamento de seus débitos mediante "Pedido de Compensação", é na data da solicitação desse pagamento que deve ocorrer o encontro de contas e não anteriormente (data do pagamento indevido) ou posteriormente (data da "consolidação do parcelamento" ou data da "efetivação da compensação"). Até essa data da solicitação do pagamento o crédito tributário deve sofrer seu iter normal, com o acréscimo de juros de mora, multa de mora, inscrição em dívida ativa e encargo legal, quando cabíveis e consolidação em parcelamento, se houver.*

2. Isto porque na vigência da redação original do art. 74, da Lei n. 9.430/96 o "Pedido de Compensação" suspendia a exigibilidade do crédito tributário conforme a jurisprudência do STJ (v.g. EREsp. n. 977.083 / RJ, Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 28.04.2010; EREsp. n. 850.332/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 28.05.2008; e REsp. n. 774.179 / SC, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 14.11.2007). Sendo assim, para se dar efetividade à jurisprudência do STJ, é a data em que é protocolado o "Pedido de Compensação" a data correta a ser eleita como parâmetro para o encontro de contas, pois é esse pedido que consubstancia a manifestação de vontade ("requerimento do contribuinte" - art. 74, da Lei n. 9.430/96) de se efetuar o mencionado pagamento com a moeda reconhecida ou a ser reconhecida pelo Fisco.

3. Essa sistemática inspirou aquela adotada posteriormente com o advento da Medida Provisória n. 66/2002 (convertida na Lei n. 10.637/2002) que alterou a redação do art. 74 da Lei n. 9.430/96 com produção de efeitos em 1º.10.2002, para criar a Declaração de Compensação - DCOMP com efeitos extintivos do crédito tributário sob condição resolutória. Tal inclusive ensejou a alteração do art. 28 da Instrução Normativa SRF n. 210/2002 pela Instrução Normativa SRF n.º 323/2003 para fixar a data da entrega da DCOMP como a data parâmetro para a compensação, o que foi seguido pelas instruções normativas posteriores.

[...]

6. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO apenas para, dando maior efetividade à jurisprudência do STJ, reconhecer como parâmetro para o encontro de contas a data em que protocolado cada "Pedido de Compensação", tendo em vista que há uma multiplicidade deles atrelados a um só "Pedido de Restituição" e que cada "Pedido de Compensação" se refere a determinados débitos que podem estar cada qual em situações diversas no iter de cobrança. (REsp 1245347 / RJ, 2ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, Sessão de 03/09/2013, DJe 11/10/2013). [grifos nossos]

Conforme se observa, concluiu o STJ que a data do encontro de contas entre contribuinte e RFB se dá na data da transmissão da declaração de compensação, sujeitando o requerente aos acréscimos legais pertinentes. Eis o ponto de minha divergência em relação às razões de decidir do voto condutor do aresto.

O motivo de concordar com o provimento do recurso advém do objeto da compensação: trata-se da compensação de **estimativas** mensais de IRPJ/CSLL. Após o encerramento do período de apuração não é possível mais exigir-se as estimativas, restando somente a aplicação de multas isoladas, conforme previsto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Não restando adimplidas as estimativas devidas, além da multa de ofício, deve-se exigir o eventual saldo de IRPJ/CSLL efetivamente devidos ao final do período de apuração.

Nesse sentido, assim manifestou-se a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil:

*Estimativas. Compensação. Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Inscrição em Dívida Ativa da União (DAU). Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).*

*Os débitos de estimativas declaradas em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo e cobrança da multa isolada pela falta de pagamento e não devem ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União;*

*Na hipótese de falta de pagamento ou de compensação considerada não declarada, os valores dessas estimativas devem ser glosados quando da apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ, devendo ser exigida eventual diferença do IRPJ ou da CSLL a pagar mediante lançamento de ofício, cabendo a aplicação de multa isolada pela falta de pagamento de estimativa.*

*Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ. (Solução de Consulta Interna nº 18, de 2006)*

Corroborando tal posicionamento, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional exarou o Parecer PGFN/CAT/nº 193/2013, cuja ementa restou assim redigida:

*Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Opção por tributação pelo lucro real anual. Apuração mensal dos tributos por estimativa. Lei nº 9.430, de 27.12.1996. Não pagamento das antecipações mensais. Inclusão destas em Declaração de Compensação (DCOMP) não homologada pelo Fisco. Impossibilidade de inscrição das estimativas em Dívida Ativa da União. Inexistência de crédito tributário. Ausência de certeza e liquidez. (Disponível em: <[http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2013-03-21T021138/1932013\\_53b7\\_arquivo.doc](http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2013-03-21T021138/1932013_53b7_arquivo.doc)>. Acesso em: 17 mar 2014)*

Logo, se não há como se exigir estimativas após o encerramento do período de apuração, devendo ser exigido eventual saldo de IRPJ/CSLL devido, não há que se falar em cobrança de multa de mora sobre estimativas compensadas após a data de vencimento. Soma-se a tal interpretação o fato de que, após o término do período de apuração, em relação às estimativas a exigência do Fisco deve se limitar à aplicação de multa isolada por falta de recolhimento, conforme já explanado.

Por oportuno, faz-se imperioso reposicionar-me sobre minha posição adotada no Acórdão 1402-001.424 a respeito da exigência de multa moratória em declarações de compensação apresentadas após a data de vencimento do tributo a compensar, mas antes do conhecimento do débito por parte do Fisco. Naquele caso, em razão da manifestação da RFB por meio da Nota Técnica Cosit nº 1/2012, apresentada pelo então recorrente em sede de memoriais, apresentei declaração de voto nos seguintes termos:

*O presente processo diz respeito à caracterização, ou não, de denúncia espontânea em casos de confissão de dívida, após a data de vencimento do respectivo tributo, realizada por meio de declaração de compensação.*

*Por consequência, trata da possibilidade de cobrança de multa moratória em tais casos.*

*Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que, independentemente da posição pessoal de cada membro deste colegiado, uma vez caracterizada a denúncia espontânea, não subsiste a aplicação de qualquer penalidade, pois “a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impositividade do contribuinte” (REsp 1.149.022/SP, Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9/6/2010, DJe 24/6/2010).*

*Não é demais lembrar que a vinculação aos membros do CARF é imposta pelo art. 62-A do RICARF, que assim dispõe:*

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*A questão posta nos autos, contudo, transcende a mera aplicação automática do julgado em questão, pois, mesmo se analisando o inteiro teor do voto condutor do aresto em tela, não é possível extrair, de modo expresso, que restaria configurada a denúncia espontânea nos casos de declaração de compensação.*

*Como muito bem ponderou o I. Relator, o próprio contribuinte obteve decisões desfavoráveis sobre o tema - no âmbito do próprio STJ e posteriormente ao precedente formado no julgamento do recurso repetitivo - ao questionar a exigência de multa moratória em casos idênticos. Frise-se que tais demandas judiciais dizem respeito a exigências estranhas aos presentes autos, pois, se assim não fossem, a opção pela via judicial impediria esse colegiado de analisar o presente processo, pois, a teor do art. 78, § 2º, do RICARF c/c parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/1980, tal opção implicaria renúncia ao recurso administrativo.*

*Por outro lado, a recorrente apresentou ao colegiado o inteiro teor da Nota Técnica Cosit nº 1/2012 que, taxativamente, reconhece que a declaração de compensação pode configurar denúncia espontânea. Por oportuno, transcreve-se a seguir alguns excertos de suma importância para o deslinde do caso concreto:*

*A fim de orientar as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), analisa-se as consequências dos Atos Declaratórios PGFN nºs 4/2011 e 8/2011, de 20 de dezembro de 2011, os quais, amparados nos Pareceres PGFN/CRJ nºs 2113/2011 e 2124/2011, respectivamente, e com fundamento no inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, autorizaram a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante:*

*Ato Declaratório PGFN nº 4/2011*

*com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional. JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. mino Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. mino Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. mino Eliana Calmon; REsp 774058, rel. mino Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel. mino Humberto Martins.*

*Ato Declaratório PGFN nº 8/2011*

*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 1.1 49.022/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 9/6/2010, DJE 24/6/2010.*

*2. A necessidade de orientação desta coordenação-geral resulta do fato de que os atos declaratórios editados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), com fulcro no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2003, têm o condão de vincular a RFB, impedindo-a de constituir o crédito tributário relativo à presente hipótese **e obrigando-a a rever de ofício os lançamentos já efetuados**, conforme os §§ 4º e 5º do referido dispositivo legal. (grifo nosso)*

[...]

*Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação*

18. Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea. (grifo nosso)

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:

a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplica-se o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN; (grifo nosso)

[...]

*Revisão de ofício do lançamento*

19. Uma vez identificadas pelas unidades da RFB as situações em que se configuram a denúncia espontânea, não deve ser exigida mais a multa de mora.

19.1 Por outro lado, conforme ressaltado no item 2 desta Nota, a RFB é obrigada a rever de ofício os créditos tributários já constituídos, conforme determinam os §§ 4º e 5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Não se trata de um poder, mas de um dever legal. A norma é imperativa.

[...]

*Vê-se, assim, que a controvérsia tratada nos autos não mais subsiste, pois o próprio ente autuante entende que o crédito tributário exigido deve ser extinto. Além disso, a administração reconhece que é seu dever rever de ofício exigências tais quais às discutidas nos presentes autos.*

*Trata-se, na realidade, de espécie de autocomposição entre as partes. Nesse sentido, traçando-se um paralelo do processo administrativo fiscal com o processo civil, o ato emanado pela RFB, em conjunto com os editados pela PGFN, equivale “à renúncia ao direito que se funda a ação”.*

*Equiparando-se o auto de infração à petição inicial, e a impugnação à contestação, conclui-se que a RFB deu o primeiro passo para a formação do litígio com a formalização da*

*exigência da multa moratória. Não se desconhece que o art. 14 do Decreto nº 70.235/72 assevera que o litígio somente se forma a partir da apresentação da impugnação. Contudo, há de se considerar que tal litígio necessita de um ato inaugurador da controvérsia, que é a exigência tributária por parte do Fisco.*

*Pois bem, diante de tal cenário, entendo que a edição de atos por parte do autor que reconhece a insubsistência do direito material em que se funda a exigência do crédito tributário equivale à renúncia do próprio crédito em discussão.*

*Sob a ótica do processo civil, vejamos como a doutrina aborda o tema.*

*Para Humberto Theodoro Júnior,*

*ocorre renúncia quando, de forma expressa, o autor abre mão do direito material que invocou quando da dedução de sua pretensão em juízo. Demitindo de si a titularidade do direito que motivou a eclosão da lide, o autor elimina a própria lide. E, sem lide, não pode haver processo, por falta de objeto.*

*Manifestada ou provada nos autos a renúncia do autor ao direito material sobre que se funda a ação, o juiz dará por finda a relação processual, através de sentença, em cujos termos reconhecerá estar solucionada a lide (julgamento de mérito).*

*[...] a manifestação de vontade de renunciar só pode ser expressa e deve constar de documento escrito juntado aos autos.<sup>1</sup>*

*Fredie Didier Júnior, por sua vez, observa que, tratando-se de autocomposição, deve ser exarada decisão que homologa a conciliação, de modo a pôr fim à controvérsia.<sup>2</sup> Esclarece ainda que a conciliação judicial, em qualquer de suas modalidades, pode se dar por termo elaborado por escrivão, mas também por documento extrajudicial que, uma vez juntado aos autos, não implica sua redução a termo.<sup>3</sup>*

*Por fim, Darci Guimarães Ribeiro ensina que*

*[...] enquanto na confissão, a parte declara a verdade de um fato contrário ao seu interesse, na renúncia, o autor não declara nenhum fato afirmado pelo réu e contrário ao seu interesse, mas somente a inconsistência jurídica da ação. A confissão pode emanar tanto do autor quanto do réu; a renúncia é ato privativo do autor, segundo de depreender do inc. V do art. 269 do CPC.<sup>4</sup> (p. 91)*

*Ora, uma vez caracterizada a renúncia ao direito em que se funda a ação, o Código de Processo Civil, em seu art. 269, V<sup>5</sup>, estabelece que haverá extinção do processo com resolução do mérito.*

*Isso posto, e considerando que: (i) a própria Receita Federal do Brasil entende que o direito em que se funda a exigência fiscal é inconsistente; (ii) ainda que o crédito tributário fosse mantido, a própria Receita Federal procederia à revisão de ofício da exigência; e, em homenagem ao princípio da eficiência, evitando-se que novo ato tenha que ser exarado pela*

<sup>1</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento. Vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 331-332.

<sup>2</sup> DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Introdução ao Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento. 13. ed. Vol. 1. Salvador: Editora JusPodivm, 2011, p. 580.

<sup>3</sup> DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Introdução ao Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento. 13. ed. Vol. 1. Salvador: Editora JusPodivm, 2011, p. 581.

<sup>4</sup> RIBEIRO, Darci Guimarães. *Provas Atípicas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 91.

<sup>5</sup> Art. 269. Haverá resolução de mérito:

[...] *quando o autor renunciar ao direito sobre que se funda a ação.*

*administração tributária para extinguir o crédito tributário em discussão, voto por dar provimento ao recurso voluntário.*

Contudo, por meio da Nota Técnica nº 19, de 2012, a Cosit **cancelou** a Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012.

Portanto, a argumentação por mim desenvolvida em tal declaração de voto não subsiste, fazendo-se necessário adentrar ao exame da questão.

Pois bem, a teor do art. 156 do CTN, extinguem o crédito tributário: (i) o pagamento; (ii) a compensação. Vê-se, assim, tratar-se de institutos distintos.

No art. 138 do Estatuto Processual, ao tratar da denúncia espontânea, exclui a responsabilidade quando tal denúncia for acompanhada do **pagamento** do tributo e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando for o caso.

Aos pedidos de compensação (PER/DCOMP) relativos a tributos sujeitos à homologação, não declarados ou declarados e não pagos, não se aplica a norma do art. 138 do CTN, que deve ser interpretada em sua literalidade conforme impõe o art. 111 do CTN, sobretudo, quando trata tão somente de pagamento (forma de extinção do crédito tributário – art. 156, I do CTN) e não de compensação (forma distinta de extinção do crédito tributário – art. 156, II do CTN). Quisesse o legislador equiparar a compensação ao pagamento para fins de denúncia espontânea, assim o teria feito expressamente.

Tal posição não é isolada. Veja-se, por exemplo, recente decisão do STJ nesse sentido (AgRg no AREsp 174514/CE, Ministro Benedito Gonçalves, T1 - Primeira Turma, sessão de 04/09/2012, Dje 10/09/2012):

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PRETENSÃO QUE ENCONTRA ÓBICE NA SÚMULA N. 7 DO STJ. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.*

*[...]*

*2. A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutoria da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.*

*3. Agravo regimental não provido.*

Assim, no caso concreto, esclareço que meu voto para fins de dar provimento ao recurso funda-se no objeto da compensação (estimativas), e não pelo mero afastamento da multa de mora em casos de compensação.

*(assinado digitalmente)*

*Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO*

CÓPIA