



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

Processo nº	16682.720732/2014-31
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3201-004.473 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	28 de novembro de 2018
Matéria	MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO
Recorrente	HALLIBURTON SERVIÇOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira e Orlando Rutigliani Berri (suplente convocado) que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior e Orlando Rutigliani Berri (suplente convocado para substituir o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo). Ausente, justificadamente, o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em sede de Manifestação de Inconformidade, o qual está consignado nos seguintes termos:

"Trata-se de declaração de compensação transmitida em 31/03/2009 em que o contribuinte afirma possuir crédito referente a pagamento indevido ou a maior no valor de R\$ 404.036,02, resultante de DARF do PA 31/10/2004, código 2172, valor total de R\$ 404.036,02, data de arrecadação de 18/08/2006.

A unidade de origem, por intermédio do despacho decisório de fl. 44, registrou que, “analisadas as informações prestadas (...), constatou-se a procedência do crédito original informado no PER/DCOMP, reconhecendo-se o valor do crédito pretendido”. Entretanto, considerando que o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados no PER/DCOMP, homologou apenas parcialmente a compensação declarada.

Cientificado em 12/09/2013 (fl. 48), o interessado apresentou, em 14/10/2013 (fl. 02), manifestação de inconformidade na qual alega (fls. 03/07) que o pedido de compensação decorre de débitos de Cofins não-cumulativa, ressaltando que ao valor principal foram acrescidos juros. Verificou-se no despacho decisório recorrido, contudo, a cobrança de multa sobre o valor principal, cuja importância não fora recolhida efetivamente em face de prerrogativa da denúncia espontânea disposta no art. 138 do Código Tributário Nacional, nos termos em que já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça e, ainda, do que consta do Ato Declaratório PGFN nº 4/2011. Logo, configurada a denúncia espontânea, resulta que o crédito declarado existe e é suficiente para a compensação dos débitos informados na PER/DCOMP.”

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente e a decisão apresenta a seguinte ementa:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL.

Considera-se homologada apenas parcialmente a Declaração de Compensação quando insuficiente o crédito apontado como compensável.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS.

Somente se considera denúncia espontânea aquela ocorrida nos limites definidos no art. 138 do Código Tributário Nacional, ou

seja, quando haja comunicação de infração relativa a fato desconhecido por parte da Administração Tributária, antes de qualquer iniciativa de ofício a ela relacionada e acompanhada do pagamento do tributo e dos respectivos juros, se for o caso.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido"

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

- (i) trata-se de declaração de compensação eletrônica realizada em 31/03/2009;
- (ii) o pedido de compensação decorre de débitos de COFINS não cumulativo, correspondente ao período de apuração de março/2007, no valor principal de R\$ 526.895,55;
- (iii) no despacho decisório, apesar de o direito creditório ter sido reconhecido integralmente, a sua homologação ocorreu de forma parcial, sob a justificativa de que os débitos a serem compensados deveriam ser acrescidos de SELIC e multa de mora;
- (iv) ao contrário do alegado no acórdão recorrido, a compensação realizada por meio de DCOMP caracterizou-se como denúncia espontânea e, por tal razão, os débitos reconhecidos pela Recorrente no momento da compensação não deveriam ser acrescidos de multa de mora, como determina o art. 138 do CTN;
- (v) a apresentação da DCOMP foi anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização específica referente aos débitos reconhecidos pela Recorrente, além do fato de que a não havia declarado o débito em sua DCTF;
- (vi) na época em que o pedido de compensação foi apresentado, a própria Receita Federal, através da Nota Técnica nº 1 COSIT de 18/01/2012, com fundamento no Ato Declaratório PGFN nº 4 de 2011 e Ato Declaratório PGFN nº 8 de 2011, entendia que a declaração de compensação, se atendidos os demais requisitos da Lei, configurava denúncia espontânea;
- (vii) o conhecimento da Nota Técnica e do Ato Declaratório da PGFN trouxeram segurança jurídica à Recorrente de que a denúncia espontânea na forma prevista em Lei estaria garantida;
- (viii) o CTN, em seu art. 146 estabelece que as mudanças no critério jurídico adotado pela autoridade fiscal não poderão prejudicar determinado sujeito passivo, no que se refere aos fatos geradores ocorridos antes da sua mudança;
- (ix) ainda que tenha sido publicada a Nota Técnica nº 19 COSIT em 12/06/2012, modificando o critério de avaliação da aplicação da denúncia espontânea em casos de compensação, esse novo entendimento não poderia alcançar fatos pretéritos, sob pena de ofensa à segurança jurídica;
- (x) a compensação de débitos por meio de DCOMP, por se tratar de uma espécie de extinção do crédito tributário (art. 156, II do CTN), era instrumento apto a

configurar o instituto da denúncia espontânea no momento em que a Recorrente apresentou o seu pedido de compensação; e

(xi) cita decisões no âmbito administrativo e judicial que vão ao encontro de sua tese recursal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator

A controvérsia encartada no processo limita-se, à incidência ou não da multa moratória na valoração dos débitos a compensar, tendo em vista que a unidade de origem já reconheceu, em sua totalidade, o direito creditório pleiteado pela Recorrente.

A Recorrente postula pela aplicação do previsto no art. 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.

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

Merce transcrição excertos da decisão recorrida que pontuam o tema:

"Logo, para os fins de aplicação do art. 19 da Lei nº 10.522/20022, com redação dada pelas Leis nº 11.033/2004 e nº 12.844/2013, somente deverá ser excluída a multa de mora quando efetivamente presente a denúncia espontânea, assim entendida a ocorrida nos limites definidos no art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN, ou seja, com a comunicação de infração relativa a fato desconhecido por parte da Administração Tributária, antes de qualquer iniciativa de ofício a ela relacionada e acompanhada do pagamento do tributo e dos respectivos juros, se for o caso.

No caso concreto, os débitos a compensar, ao que consta dos autos, não foram previamente confessados em DCTF (isto é, não houve a prévia comunicação de infração relativa a fato desconhecido por parte da Administração Tributária) e, por óbvio, sua comunicação ao Fisco não se fez acompanhar do pagamento do tributo e dos respectivos juros, tratando-se esta de condição cuja inobservância, por si só, obsta a pretensão do contribuinte (não se há de olvidar que a compensação não

equivale a pagamento, tratando-se de institutos sabidamente diversos).

Por decorrência, não restou configurada a denúncia espontânea dos referidos débitos, nos moldes prescritos no art. 138 do CTN e nos exatos limites estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça em seus paradigmas."

A questão sobre a possibilidade de o instituto da compensação poder ser considerada como denúncia espontânea, em casos como o presente, é matéria controvertida no âmbito dos órgãos de julgamento judiciário e administrativo.

No entanto, filio-me a corrente de que é cabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária. Neste sentido, cito precedentes do Superior Tribunal de Justiça - STJ:

"TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9º. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA.

NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

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 pletora de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectiva da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag.

1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.

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 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 fiscal 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 feitio moderador.

7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido." (REsp 1122131/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2016, DJe 02/06/2016) (nossa destaque)

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.

1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.

2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de

vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.

3. *Agravo regimental improvido.*" (AgRg no REsp 1136372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 18/05/2010)

No mesmo sentido, tem se posicionado o Tribunal Regional Federal da 4^a Região:

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO EM ATRASO. COMPENSAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. AFASTAMENTO.

1. *Hipótese em que a dívida não foi paga no vencimento, mas a compensação (entenda-se pagamento) se deu no momento em que foi remetida a DCOMP ao órgão fazendário.*

2. *Nos termos do art. 138 do CTN, todo contribuinte que denunciar uma infração à legislação tributária terá sua responsabilidade excluída, afastando a aplicação das sanções cabíveis, caso tenha efetuado o pagamento integral do tributo devido.*

3. *Não é cabível a multa de mora em virtude da denúncia espontânea. A multa moratória, por não ter função de recomposição do valor do tributo devido e inadimplido, reveste-se de natureza essencialmente punitiva, razão pela qual é excluída quando verificados os pressupostos fáticos para a incidência da norma insculpida no art. 138 do CTN.*" (TRF4, AC 5005413-08.2011.4.04.7102, PRIMEIRA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 22/06/2015)

De igual modo tem sido recentes decisões proferidas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Da Câmara Superior de Recursos Fiscais, colaciono os seguintes precedentes:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

*COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
COMPENSAÇÃO.*

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." (Processo nº 10880.914178/2012-77; Acórdão nº 9101-003.687; Relator Conselheiro Luís Flávio Neto; sessão de 07/08/2018)

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE

A compensação é hipótese de extinção do crédito tributário contida na acepção do termo “pagamento” insito no art. 138 do CTN.” (Processo nº 15374.000506/2005-61; Acórdão nº 9101-003.559; Relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo; Redator designado Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza; sessão de 05/04/2018)

Mesmo considerando que a compensação não extinga o crédito tributário de modo imediato, em razão da condição resolutória de sua posterior homologação, trata-se de modalidade de extinção do crédito tributário legalmente reconhecida.

Ademais, é de se reconhecer que a compensação pressupõe um pagamento anterior efetuado pelo contribuinte, tanto que, no caso em apreço foi reconhecido expressamente o direito creditório em sua íntegra.

Com razão a Recorrente quando afirma:

"09. Logo, verifica-se que o entendimento jurisprudencial é no sentido de que a denúncia espontânea resta configurada quando o sujeito passivo faz o pagamento/compensação do tributo e dos juros antes ou no mesmo momento em que o declara, sendo plenamente aplicável a exclusão da multa moratória punitiva, conforme art. 138 do CTN.

10. No presente caso, assim como disposto no julgado do STJ citado no supramencionado acórdão do CARF, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

11. Como se sabe, não incide multa antes do início de qualquer fiscalização, de modo que os juros Selic do saldo negativo anterior anulam os juros das estimativas, assim como o próprio IRRF do ano corrente retido pela Petrobras também compõe o saldo negativo.

12. Dessa forma, resta evidente que a Recorrente, ao declarar seus débitos por meio de PER/DCOMP, os confessou concomitantemente com a sua liquidação mediante indicação de créditos preexistentes junto ao Fisco, esses sim decorrentes de pagamentos efetuados a maior, sejam indevidamente e/ou por fontes pagadoras a seu favor, configurando-se igualmente a denúncia espontânea."

Ainda do CARF:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

CRÉDITO DO CONTRIBUINTE RECONHECIDO E COM DÉBITO EXTINTO PELA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO, SEM ACRÉSCIMO DA MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CARACTERIZADA. STJ. RECURSO REPETITIVO.

A Declaração de Compensação após o vencimento do tributo, sem qualquer procedimento prévio, incluindo fiscalização ou a confissão mediante a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), extingue o crédito tributário, sem acréscimo da multa de mora, caracterizando a denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, segundo o Recurso Especial nº 1.149.022, julgado pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça com efeito repetitivo." (Processo nº 15582.000894/2008-77; Acórdão nº 1201-001.827; Relator Conselheiro Rafael Gasparello Lima; sessão de 27/07/2017)

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005

DCOMP. CRÉDITO DO CONTRIBUINTE RECONHECIDO E LIQUIDAÇÃO DO DÉBITO. EFEITOS EQUIVALENTES AO DO PAGAMENTO.

Apesar de a compensação ser meio de extinção do crédito tributário distinto do pagamento, quando reconhecido o crédito do contribuinte e homologada a compensação, torna-se de rigor sua extinção.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO DECLARADO. DCOMP. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CARACTERIZADA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. STJ. RECURSO REPETITIVO.

Quando extinto, por meio de Declaração de Compensação homologada, crédito tributário anteriormente não declarado à administração tributária, resta caracterizada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, com exclusão da multa de mora, segundo interpretação do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, com aplicação obrigatória no âmbito do CARF." (Processo nº ; 16327.910469/2009-52; Acórdão nº 1201-001.538; Relator Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida; sessão de 24/01/2017)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator