



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

Processo n° 19647.004645/2005-67
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1801-001.834 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 05 de dezembro de 2013
Matéria Compensação - Saldo Negativo de CSLL
Recorrente TIM NORDESTE S/A (SUCESSORA DE TELECEARÁ CELULAR S/A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ATO DECLARATÓRIO PGFN N° 04/2011. ATO DECLARATÓRIO PGFN N° 08/2011. ABRANGÊNCIA. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO SOBRE COMPENSAÇÃO.

Os Atos Declaratórios PGFN n° 04/2011 e n° 08/2011 autorizam a dispensa de contestação em ações judiciais envolvendo a denúncia espontânea, sendo que o primeiro ato define que a multa de mora deve ser afastada e o segundo ato esclarece que caracteriza a denúncia espontânea o pagamento, concomitante à retificação da declaração, da diferença de débito declarado a menor, mas ambos os atos nada dispõem sobre se a compensação configura ou não o instituto do art. 138 do CTN.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.

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

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. LEGALIDADE. IMPUTAÇÃO. REGULARIDADE.

Se a declaração de compensação é entregue posteriormente ao vencimento dos débitos incidem-se multa e juros de mora, de acordo com o art. 61 da Lei n° 9.430/96, que afasta a alegação de falta de previsão legal, sendo válido o procedimento de imputação do crédito primeiramente no principal e posteriormente nos respectivos acréscimos moratórios, e assim sucessivamente para cada débito, em ordem crescente de data de vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Leonardo Mendonça Marques que davam provimento por admitir a denúncia espontânea suscitada. O Conselheiro Leonardo Mendonça Marques apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Roberto Massao Chinen - Relator

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Roberto Massao Chinen, Leonardo Mendonça Marques, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira, Maria de Lourdes Ramirez e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Trata o processo de Declarações de Compensação (PER/DCOMP) de fls. 02/45, todas com crédito de saldo negativo de CSLL do ano calendário 1999, no valor original de R\$ 1.396.029,30, para compensação de débitos ali declarados.

Por meio do despacho decisório de fl. 53, emitido em 02/03/2007, baseado no Relatório de Informação Fiscal de fls. 47/52, a DRF/Recife homologou as compensações até o limite do crédito, que foi reconhecido no valor de R\$ 1.406.829,30. Foi interposta manifestação de inconformidade, que foi julgada improcedente pela DRJ/Recife, conforme acórdão de fls. 112/120, prolatado em 30/04/2008. Cientificada da decisão em 24/12/2010, conforme AR de fl. 130, tempestivamente, em 03/01/2011, o contribuinte impetrou o Recurso Voluntário de fls. 131/143, acompanhado dos documentos de fls. 144/161, que se resume a seguir:

a. Relata que, em outubro de 2006, recebeu Autos de Infração, de IRPJ e CSLL, envolvendo diversas supostas infrações, que deram origem ao processo administrativo nº 19647.009690/2006-99, entre as quais constavam os itens (6) deduções indevidas no ajuste anual de antecipações de IRPJ e de CSL não comprovadas e (7) imposição de multa isolada por falta de pagamento de IRPJ e de CSL devidos por estimativa mensal. Tais exigências, porém, não foram devidamente fundamentadas, o que impedia a adequada defesa pela contribuinte;

b. Anota que, em março de 2007, a Delegacia da Receita Federal em Recife intimou a contribuinte, apresentando um Relatório de Informação Fiscal, datado de 13.12.2006, em que os fiscais informam que tomaram conhecimento de uma solução de consulta interna da Receita Federal (de nº 18/06), a qual previa metodologia de cálculo diferente da que havia sido adotada por eles quando da fiscalização;

c. Cita trecho do termo fiscal;

d. Explica que, por tal razão, foram excluídos do processo nº 19647.009690/2006-99 certos valores que passariam a ser tratados em processos específicos, acrescidos de multa de mora e juros SELIC. Entre esses processos específicos está o presente processo de compensação, que teve por origem a existência de saldo negativo de CSLL do ano de 1999, no valor de R\$ 1.396.029,30. Por isso, a contribuinte apresentou Declaração de Compensação — DCOMP, compensando esse valor com diversos débitos fiscais seus, entre os quais a CSLL de maio de 2003 e a CSLL de março de 2001;

e. Segue narrando que a Delegacia da Receita Federal em Recife homologou as compensações efetuadas até certo limite e determinou a cobrança de débitos cujas compensações declaradas foram consideradas indevidas pela inexistência de crédito, com fundamento em Relatório de Informação Fiscal, em que é afirmado simplesmente que foram procedidas diligências nos assentamentos contábeis e fiscais da empresa, nas DCTFs, nas DIRFs e nas próprias Declarações de Compensação. Após, foram preparados alguns demonstrativos, com o objetivo de confirmar ou não a existência do crédito pleiteado e o seu real valor. Com base em tais demonstrativos e sem outras explicações, o Relatório conclui que o saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 1999 seria ligeiramente superior ao valor pleiteado originariamente pela contribuinte (foi pleiteado R\$ 1.396.029,360 e admitido R\$ 1.406.829,30). Segundo se infere dos demonstrativos anexados ao Relatório de Informação Fiscal (que não dá qualquer fundamento para suas conclusões), a homologação parcial deve-se a inclusão de exigência de multa de mora, que não foi recolhida pela contribuinte. Isso levou à utilização do crédito da contribuinte de forma mais célere, esgotando-o com menos débitos fiscais;

f. Reclama que foi apresentada a manifestação de inconformidade, que a DRJ decidiu não reconhecer o direito creditório da contribuinte, ratificando o procedimento da repartição de origem;

A denúncia espontânea afasta a imposição de qualquer tipo de multa

g. Cita o artigo 138 do CTN e tece comentários sobre a denúncia espontânea;

h. Entende que a denúncia espontânea visa evitar o absurdo que seria, caso o contribuinte, tendo conhecimento de certa irregularidade, optasse por permanecer impontual no cumprimento da obrigação, aguardando a propositura de eventual ação fiscal. Se esta não viesse a ocorrer, o crédito tributário terminaria por se extinguir, pela decadência ou prescrição (art. 156, V, do CTN) e o contribuinte estaria obtendo uma vantagem às custas do Erário Público. Desse modo, a denúncia pode ser utilizada pelo contribuinte toda vez que, havendo a constatação de ato ilícito, o sujeito passivo da relação tributária decida regula situação perante a Administração Fiscal;

i. Pondera que no caso presente, o que ocorreu foi justamente isso. A contribuinte constatou, em dezembro de 2003, que possuía débitos fiscais relacionados à CSLL (devida pelo regime de estimativa) de setembro de 2003. Decidiu, então, regularizar sua situação perante a Administração Fiscal e realizou, espontaneamente, a compensação com crédito fiscal que detinha, relacionado ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002. A compensação foi realizada antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, o que configura a espontaneidade, requisito dará que a denúncia afaste a **responsabilidade do contribuinte e as penalidades a ela inerentes;**

j. Contesta o entendimento de que não teria ocorrido denúncia espontânea, pois a teria apresentado apenas a Declaração de Compensação - DCOMP, sem estar acompanhada de uma petição afirmando expressamente estar realizando tal denúncia. A Declaração de Compensação - DCOMP aponta a existência do débito que está sendo pago por meio da compensação, assim como sua data de vencimento. Basta, portanto, a DCOMP para que a Administração Fiscal verifique que existia um débito fiscal não pago, o que configura uma infração devidamente comunicada à Administração. A comunicação da denúncia está, desse modo, claramente configurada;

k. Aduz que afirmar que só existe denúncia espontânea caso seja protocolada petição autônoma, na qual se afirme estar realizando tal ato é não só criar obrigação não prevista em lei como também prender-se a formalismo exacerbado e sem sentido;

l. Reclama da decisão da DRJ, que foi baseada na IN SRF n° 210/2002 e 460/04, o que evidencia a ilegalidade dos procedimentos adotados pela autoridade administrativa, tendo em vista que os trabalhos fiscais estão em desacordo com o art. 138 do CTN, dispositivo normativo recepcionado pela CF/88 como Lei Complementar;

Ilegalidade na imputação proporcional de principal e multa

m. Contesta o procedimento de imputação proporcional, pelo qual a DRF/Recife pretendeu que parte dos valores recolhidos fosse convertida em pagamento da multa moratória de 20%. Além de irregular, já que destituído de base legal, tal procedimento da DRF/Recife levou ao aumento do valor da exigência;

n. Justifica que a Lei n. 9.430/96 previa, em seu artigo 44, que as multas de 75% e de 150% seriam exigidas, entre outras hipóteses, "isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de mora; (...)" (§ Io, II). Ocorre que a Medida Provisória n° 351/07 (convertida na Lei n° 11.488/2007), em seu artigo 14, alterou a redação do referido artigo 44. A partir dela não existe mais a previsão de aplicação das multas de 75% e de 150% isoladamente para a situação referida.

o. Destaca que, em caso de incidência de multa, compete ao fisco impô-la, descabendo transmudar o pagamento feito pelo contribuinte como parte da multa de mora. Em outras palavras, ela não pode qualificar como pagamento de multa o recolhimento de tributo. A Administração Fiscal não tem o poder/competência para alterar a natureza de um pagamento. Poderia fazê-lo apenas se houvesse previsão normativa expressa que lhe desse tal competência. Na ausência de lei nesse sentido, a natureza e destino do pagamento feito pelo contribuinte têm que ser respeitado;

p. Entende que tal procedimento é não só irregular, dado que desprovido de base legal, com o também mais oneroso para o contribuinte. Realmente, ao realizar a imputação proporcional, a DRF/Recife tratou como pendente de recolhimento até hoje parte do principal, com juros computados desde seu vencimento. Na verdade, porém, todo o principal já foi pago pela contribuinte e deveria ter sido constituída e exigida apenas a multa moratória, computada sobre o valor original do débito (novamente admitindo-se a premissa, com a qual não se concorda, de que o art. 138 do CTN não seria aplicável);

q. Conclui que o Despacho Decisório deve, então, ser reformado, com a devolução dos créditos indevidamente compensados - mantendo-se a homologação integral da compensação realizada -, pois a contribuinte não compensou seus

créditos com multa moratória que ela entende indevida em razão do artigo 138 do CTN. O CARF, competente apenas para revisar os atos da DRJ, deve limitar-se a analisá-los e, verificando estarem eles em desacordo com a legislação, deve cancelá-los. Não pode ele impor corretamente a multa moratória. Desse modo, na hipótese de se entender devida a multa moratória, ela deverá vir a ser posteriormente imposta e exigida pela Delegacia da Receita Federal de forma correta, e não por meio do irregular e mais oneroso procedimento da imputação. Por todos esses motivos, é imperioso, no caso, o afastamento da imputação proporcional realizada e a homologação integral da compensação;

Indevida revisão de lançamento

r. Relata que o Despacho Decisório proferido neste processo decorre de uma revisão de lançamento perpetrada pela autoridade fiscal nos autos do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99, lavrado contra a TIM Nordeste S/A (sucessora da Teleceará Celular S/A). A revisão de ofício decorreu da verificação de que a metodologia de cálculo utilizada para realizar as autuações fiscais estaria em desacordo com a interpretação adotada pela solução de consulta interna nº 18, de 13.10.06, que é posterior aos Autos de Infração lavrados, datados de 09.10.06. Por tal razão, segundo o Relatório de Informação Fiscal, a revisão de ofício seria indispensável (item 2). Assim, foi apartado do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99 parte do crédito tributário apurado nos Autos (alguns valores de IRPJ, CSLL e de multa isolada de ambos os tributos, relacionados aos itens 6 e 7 do Termo de Encerramento Fiscal). Essa parte do crédito passaria a ser tratada em processos específicos de cobrança espontânea, acrescidos de multa de mora e juros SELIC. Como decorrência desse desmembramento, a contribuinte foi intimada de vários despachos decisórios, a maioria fruto de supostas compensações indevidas, com a cobrança de valores a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

s. Aduz que o novo valor total exigido por intermédio de tais despachos decisórios é superior ao valor diminuído pela revisão de ofício havida nos autos do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99. De fato, o valor apartado do processo administrativo nº 19647.009690/2005-99 é de R\$ 12.844.744,59, em relação à Teleceará, conforme quadro resumo constante do Relatório de Informação Fiscal (item 4 - doc. j). Já o valor total exigido pelos despachos decisórios recebidos pela contribuinte é de R\$ 31.000,324,20 (conforme planilha preparada pela contribuinte/quadro 11 - doc. j). Portanto, conclui-se que se está diante de uma revisão de ofício que propiciou um aumento do crédito tributário original, sendo irrelevante que a nova exigência esteja dividida em vários processos específicos diferentes. Trata-se, portanto, de uma indevida alteração no lançamento regularmente notificado e que não se coaduna com a legislação de regência (artigos 145 a 149 do CTN);

t. Com base no art. 145 do CTN, argumenta que o lançamento é o procedimento que tem por finalidade constituir o crédito tributário e se encerra com a notificação feita ao sujeito passivo. A partir desse momento, o lançamento torna-se definitivo e o crédito tributário constituído. A alteração só pode ocorrer em razão dos motivos previstos na lei;

u. Sustenta que, no caso concreto, houve afronta a esse dispositivo. Na constituição do tributário original foram exigidos da contribuinte valores a título de principal (IRPJ e CSLL) e de multa isolada. Entretanto, face uma revisão de ofício fruto de uma alteração de entendimento da própria Administração, a contribuinte é intimada da

redução do crédito tributário em um processo administrativo já instaurado contra si, mas, em contrapartida, é surpreendida com o recebimento de 160 novos processos específicos diferentes com a cobrança de um valor total maior do que aquele que fora exonerado. O que ocorreu foi a migração de certos valores constantes em um processo para 160 outros processos, com um aumento de exigência total. Ou seja, a Administração Fiscal, ao rever os seus atos pretéritos, impõe uma ainda maior, sem que nenhuma das hipóteses de alteração do lançamento preenchida;

v. Entende que, por esse prisma, é ilegal o procedimento da fiscalização. A alteração não se deu em razão da impugnação do sujeito passivo (que leva à diminuição do valor total da exigência), de recurso de ofício, ou mesmo por uma das hipóteses do artigo 149 do CTN, que justificassem a alteração no lançamento. Como o próprio Relatório deixa claro, a revisão se deu devido a uma alteração de procedimento com base em uma solução de consulta interna. Além da contrariedade aos artigos 145 e 149 do CTN, também restou violado o artigo 146. Com efeito, devido à solução de consulta interna nº 18, de 13.10.06, posterior aos Autos de Infração, de 09.10.06, foi introduzida de ofício uma modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, em tal caso, tal modificação somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução;

w. Assevera que a DRF/Recife atentou contra o artigo 146 do CTN por pretender aplicar critério jurídico - que representa um aumento na carga tributária global - para um contribuinte em relação a fatos geradores passados, o que não pode ser aceito;

x. Conclui que resta provado que não houve motivo, dentre aqueles previstos pelo CTN, para uma revisão do lançamento que aumente o valor total dos supostos débitos da contribuinte. Além disso, o artigo 146 não permite a aplicação retroativa de e critérios jurídicos que levem a um aumento de exigência fiscal. Ao assim proceder, a DRF/Recife violou a legislação de regência. Tal situação leva à necessidade da anulação de todos os Despachos Decisórios recebidos pela contribuinte, para que em todos ocorra a homologação das compensações realizadas;

Conclusão

y. Conclui que o Despacho Decisório da DRF/Recife, ao ter homologado parcialmente a compensação realizada pela contribuinte, deve ser reformado, para que a compensação seja integral, (i) seja em razão da aplicação do artigo 138 do CTN, pois a denúncia espontânea afasta qualquer tipo de multa, (ii) seja em razão de ter sido irregular o procedimento da DRF/Recife em realizar a chamada imputação proporcional, alterando a natureza de parte do pagamento feito pelo contribuinte. Ademais, o Despacho Decisório da DRF/Recife é fruto de uma revisão de ofício de lançamento realizado, que aumentou o valor total da exigência (quando são considerados todos os Despachos Decisórios proferidos pela DRF), o que configura uma violação ao artigo 149 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Massao Chinen, Relator.

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

O contribuinte enviou as Declarações de Compensação (PER/DCOMP) de fls. 02/45, todas com crédito de saldo negativo de IRPJ do ano calendário 1999, no valor original de R\$ 1.396.029,30, para compensação de débitos ali declarados. Por meio do despacho decisório de fl. 53, emitido em 02/03/2007, baseado no Relatório de Informação Fiscal de fls. 47/52, a DRF/Recife homologou as compensações até o limite do crédito, que foi reconhecido no valor de R\$ 1.406.829,30. Nos cálculos de compensação, a autoridade administrativa considerou multa e juros de mora.

Inicialmente, cabe esclarecer que a TIM Nordeste S/A sucedeu as empresas Telasa Celular S/A, Teleceará Celular S/A, Telern Celular S/A, Telepisa Celular, Telpa Celular S/A e TIM Nordeste Telecomunicações S/A (antiga Telpe Celular S/A). Essas empresas sucedidas efetuaram uma série de compensações com crédito de saldo negativo de IRPJ e CSLL e de pagamento indevido de estimativa de IRPJ e CSLL.

As Per/Dcomps foram analisadas de forma conjunta pela DRF/Recife. Consta que, na data de 07/03/2007, foi dado ciência ao contribuinte da seguinte relação de despachos decisórios, mediante Termo de Ciência:

| PROCESSO | TRIBUTO | ORIGEM CRÉDITO | PERÍODO | VALOR CRÉDITO ORIGINAL |
|----------------------|---------|--------------------|------------|------------------------|
| 19647.004622/2005-52 | CSLL | Pagamento Indevido | 28/02/2003 | 6.892,25 |
| 19647.004630/2005-07 | CSLL | Pagamento Indevido | 30/04/2003 | 6.892,25 |
| 19647.004632/2005-98 | CSLL | Pagamento Indevido | 31/03/2003 | 6.892,25 |
| 19647.004633/2005-32 | CSLL | Pagamento Indevido | 31/05/2003 | 5.839,32 |
| 19647.004267/2005-11 | CSLL | Pagamento Indevido | 31/05/2003 | 1.052,94 |
| 19647.004645/2005-67 | CSLL | Saldo Negativo | 1999 | 1.396.029,30 |
| 19647.004646/2005-10 | CSLL | Saldo Negativo | 2000 | 698.847,46 |
| 19647.004647/2005-56 | CSLL | Saldo Negativo | 2001 | 183.199,96 |
| 19647.004642/2005-23 | CSLL | Saldo Negativo | 2002 | 287.993,00 |
| 19647.004623/2005-05 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/10/2002 | 215.020,48 |
| 19647.004266/2005-77 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/10/2002 | 841.145,12 |
| 19647.004624/2005-41 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/07/2002 | 648.080,52 |
| 19647.004625/2005-96 | IRPJ | Pagamento Indevido | 30/06/2002 | 19.029,88 |
| 19647.004626/2005-31 | IRPJ | Pagamento Indevido | 30/09/2002 | 1.592.733,24 |
| 19647.004627/2005-85 | IRPJ | Pagamento Indevido | 30/04/2003 | 977.677,85 |
| 19647.004631/2005-43 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/05/2003 | 893.749,79 |
| 19647.004256/2005-31 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/05/2003 | 278.383,73 |
| 19647.004634/2005-87 | IRPJ | Pagamento Indevido | 28/02/2002 | 845.368,90 |
| 19647.004635/2005-21 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/03/2003 | 1.097.095,99 |
| 19647.004636/2005-76 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/05/2002 | 1.981.278,34 |
| 19647.004637/2005-11 | IRPJ | Pagamento Indevido | 30/04/2002 | 607.753,95 |
| 19647.004638/2005-65 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/03/2002 | 1.246.309,42 |
| 19647.004639/2005-18 | IRPJ | Pagamento Indevido | 28/02/2003 | 1.076.690,18 |
| 19647.004640/2005-34 | IRPJ | Pagamento Indevido | 05/09/2002 | 984.866,13 |

| | | | | |
|----------------------|------|----------------|------|---------------|
| 19647.004652/2005-69 | IRPJ | Saldo Negativo | 1998 | 1.020.281,41 |
| 19647.004651/2005-14 | IRPJ | Saldo Negativo | 1999 | 1.492.056,02 |
| 19647.004648/2005-09 | IRPJ | Saldo Negativo | 2000 | 2.320.730,85 |
| 19647.004649/200545 | IRPJ | Saldo Negativo | 2001 | 781.343,92 |
| 19647.004650/2005-70 | IRPJ | Saldo Negativo | 2002 | 2.992.684,38 |
| TOTAL | | | | 24.505.918,83 |

Posteriormente, em 02/04/2007, o contribuinte recebeu a seguinte relação de despachos decisórios, mediante Termo de Ciência:

| PROCESSO | TRIBUTO | ORIGEM CRÉDITO | PERÍODO | VALOR CRÉDITO ORIGINAL |
|----------------------|---------|--------------------|------------|------------------------|
| 19647.004709/2005-20 | IRPJ | Saldo Negativo | 1998 | 2.682.451,33 |
| 19647.004708/2005-85 | IRPJ | Saldo Negativo | 1999 | 70.109,36 |
| 19647.004707/2005-31 | IRPJ | Saldo Negativo | 2000 | 155.636,23 |
| 19647.004706/2005-96 | IRPJ | Saldo Negativo | 2001 | 464.344,19 |
| 19647.004705/2005-41 | IRPJ | Saldo Negativo | 2002 | 3.254.351,98 |
| 19647.010742/2006-70 | IRPJ | Pagamento Indevido | 28/02/2003 | 370.412,98 |
| 19647.010744/2006-69 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/03/2003 | 185.744,94 |
| 19647.010745/2006-11 | IRPJ | Pagamento Indevido | 30/04/2003 | 335.130,66 |
| 19647.010746/2006-58 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/05/2003 | 334.771,15 |
| 19647.004704/2005-05 | CSLL | Saldo Negativo | 1998 | 551.418,05 |
| 19647.004702/2005-16 | CSLL | Saldo Negativo | 2000 | 4.267,08 |
| 19647.004701/2005-63 | CSLL | Saldo Negativo | 2001 | 49.883,52 |
| 19647.004700/2005-19 | CSLL | Saldo Negativo | 2002 | 22.823,95 |
| 19647.010749/2006-91 | CSLL | Pagamento Indevido | 30/06/2002 | 5.000,03 |
| 19647.010751/2006-61 | CSLL | Pagamento Indevido | 28/02/2003 | 1.990,77 |
| 19647.010752/2006-13 | CSLL | Pagamento Indevido | 31/03/2003 | 1.990,76 |
| 19647.010753/2006-50 | CSLL | Pagamento Indevido | 30/04/2003 | 14.106,31 |
| 19647.010756/2006-93 | CSLL | Pagamento Indevido | 31/05/2003 | 2.843,96 |
| TOTAL | | | | 8.507.277,25 |

Posteriormente, em 27/04/2007, o contribuinte recebeu a seguinte relação de despachos decisórios, mediante Termo de Ciência:

| PROCESSO | TRIBUTO | ORIGEM CRÉDITO | PERÍODO | VALOR CRÉDITO ORIGINAL |
|----------------------|---------|--------------------|------------|------------------------|
| 19647.004738/2005-91 | IRPJ | Saldo Negativo | 1998 | 259.739,40 |
| 19647.004537/2005-47 | IRPJ | Saldo Negativo | 1999 | 145.897,98 |
| 19647.004736/2005-01 | IRPJ | Saldo Negativo | 2000 | 798.208,07 |
| 19647.004735/2005-58 | IRPJ | Saldo Negativo | 2001 | 67.375,42 |
| 19647.004734/2005-11 | IRPJ | Saldo Negativo | 2002 | 566.669,94 |
| 19647.010757/2006-38 | IRPJ | Pagamento Indevido | 28/02/2002 | 143.219,01 |
| 19647.010760/2006-51 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/03/2002 | 133.338,68 |

| | | | | |
|----------------------|------|--------------------|------------|--------------|
| 19647.010762/2006-41 | IRPJ | Pagamento Indevido | 30/04/2002 | 161.913,29 |
| 19647.010763/2006-95 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/05/2002 | 189.581,53 |
| 19647.010764/2006-30 | IRPJ | Pagamento Indevido | 30/06/2002 | 184.650,56 |
| 19647.010766/2006-29 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/07/2002 | 230.808,82 |
| 19647.010770/2006-97 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/08/2002 | 56.492,06 |
| 19647.010771/2006-31 | IRPJ | Pagamento Indevido | 30/09/2002 | 313.140,51 |
| 19647.004740/2005-61 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/10/2002 | 334.157,68 |
| 19647.010773/2006-21 | IRPJ | Pagamento Indevido | 30/11/2002 | 175.610,21 |
| 19647.010775/2006-10 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/12/2002 | 139.230,74 |
| 19647.010777/2006-17 | IRPJ | Pagamento Indevido | 28/02/2003 | 177.282,61 |
| 19647.010778/2006-53 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/03/2003 | 132.116,42 |
| 19647.010779/2006-06 | IRPJ | Pagamento Indevido | 30/04/2003 | 231.229,19 |
| 19647.010780/2006-22 | IRPJ | Pagamento Indevido | 31/05/2003 | 100.364,98 |
| 19647.004733/2005-69 | CSLL | Saldo Negativo | 1998 | 139.441,22 |
| 19647.004732/2005-14 | CSLL | Saldo Negativo | 1999 | 621.177,86 |
| 19647.004731/2005-70 | CSLL | Saldo Negativo | 2000 | 325.776,64 |
| 19647.004730/2005-25 | CSLL | Saldo Negativo | 2001 | 23.188,08 |
| 19647.004729/2005-09 | CSLL | Saldo Negativo | 2002 | 124.384,26 |
| 19647.010781/2006-77 | CSLL | Pagamento Indevido | 30/06/2002 | 12.042,95 |
| 19647.010783/2006-66 | CSLL | Pagamento Indevido | 28/02/2003 | 1.780,33 |
| 19647.010784/2006-19 | CSLL | Pagamento Indevido | 31/03/2003 | 1.780,34 |
| 19647.010785/2008-55 | CSLL | Pagamento Indevido | 30/04/2003 | 1.780,34 |
| 19647.010786/2006-08 | CSLL | Pagamento Indevido | 31/05/2003 | 1.780,33 |
| TOTAL | | | | 5.794.159,47 |

Os processos de números 19647.004734/2005-11 e 19647.010777/2006-17 (em nome de Telepisa Celular S/A), 19647.004705/2005-41, 19647.004706/2005-96 e 19647.010744/2006-69 (em nome de Telern Celular S/A), 19647.004645/2005-67 e 19647.004646/2005-10 (em nome de Teleceará Celular S/A) foram distribuídos para julgamento nesta Primeira Turma Especial da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, os quais estão sendo julgados concomitantemente, na mesma sessão de julgamento.

No presente processo, que trata de Dcomps com crédito de saldo negativo da CSLL do ano calendário 1999, a DRF/Recife reconheceu crédito em valor superior ao direito creditório pleiteado pelo contribuinte. O valor original do crédito apurado na DIPJ/2000 foi de R\$ 1.396.029,30, enquanto que a autoridade administrativa reconheceu um crédito de R\$ 1.406.829,30, conforme Relatório de Informação Fiscal, à fl. 48. Assim, não está sob litígio o valor do direito creditório, mas sim os cálculos de compensação, às fls. 50/52. Observa-se que os débitos, que se referem a estimativas de CSLL de períodos entre março de 2000 a junho de 2003, foram compensados com cobrança de multa e juros de mora, já que os respectivos vencimentos são anteriores à data da transmissão das Dcomps, que foram todas apresentadas em 17/12/2003.

O cerne da controvérsia, portanto, é se a cobrança da multa de mora é devida, ou seja, se o instituto da denúncia espontânea se aplica sobre débitos quitados por meio de compensação.

A cobrança de multa de mora, em caso de denúncia espontânea, recentemente sofreu mudança de entendimento na Administração Tributária, como decorrência de decisões judiciais pacificadas. A vinculação das instâncias administrativas aos julgados judiciais pacificados no STF e STJ é ordem legal, com previsão no art. 19 da Lei nº 10.522 de 19 de julho de 2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que exige a edição de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004) (Grifou-se)

No caso, há dois atos declaratórios da PGFN, aprovados pelo Ministro de Estado da Fazenda, pertinentes ao assunto: os de número 4 e 8, de 20/12/2011:

ATO DECLARATÓRIO Nº 04/2011

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 2113/2011, 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:

“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 inexiste diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional”.

JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel. min. Humberto Martins.

Brasília, 20 de dezembro de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

ATO DECLARATÓRIO Nº 08 /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

Brasília, 20 de dezembro de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

Pois bem. Uma leitura atenta dos dois enunciados permite concluir que, embora sucintos, trata-se de duas interpretações do instituto da denúncia espontânea (CTN, art. 138), sob aspectos bem diversos. O segundo ato responde à indagação: “quando ocorre a denúncia espontânea?”, de forma não exaustiva; pelo contrário, ela cuida de uma situação bem específica. O primeiro ato responde à seguinte pergunta: “qual a consequência da denúncia espontânea?”, também sob um enfoque específico. As duas situações específicas referem-se a casos que têm sido objeto de divergências, não somente na esfera judicial, mas também internamente na RFB.

O Ato Declaratório PGFN nº 04/2011 soluciona a divergência que havia sobre se a denúncia espontânea abrangia também a multa de mora, tendo em vista que muitos agentes entendiam que o benefício alcançava somente a multa de ofício. Prevaleceu o entendimento de que ambas as multas são afastadas.

Questão mais complexa é a que lida com a caracterização da denúncia espontânea, tendo em conta a multiplicidade de situações fáticas que podem ocorrer. Dentre essa variedade, o Ato Declaratório PGFN nº 08/2011 se ateve a uma das várias possibilidades fáticas envolvendo a existência ou não da declaração do débito. Mais uma, porque o STJ já havia sumulado que quando o contribuinte declara o débito e paga a destempo não há denúncia espontânea:

Súmula 360 - O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. (DJe 08/09/2008)

O verbete acima não é claro o suficiente para elucidar o caso em que o sujeito passivo declara o débito a menor e posteriormente quita a diferença. O Ato Declaratório PGFN nº 08/2011, pondo fim a essa controvérsia, determina que nesse caso haverá denúncia espontânea, desde que se efetue a quitação da diferença concomitantemente com a retificação da declaração.

Muito bem, após esses esclarecimentos, podemos começar a responder a questão crucial do presente processo: “e a compensação?”. A resposta é: a compensação simplesmente não foi discutida nesses dois atos declaratórios da PGFN. O que os procuradores fazendários estão dispensados de contestar são as lides envolvendo: i) cobrança de multa de mora na denúncia espontânea; ii) cobrança de multa sobre diferença de débito declarado a menor e pago concomitantemente à retificação da declaração. Nada há sobre compensação.

Resta então interpretar o 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.

No fundo, o que se pretende saber é se o termo “pagamento” contido no caput alcança a figura da compensação. Na minha avaliação, entendo que não. O ponto de partida é art. 156 do CTN, abaixo copiado.

CAPÍTULO IV

Extinção do Crédito Tributário

SEÇÃO I

Modalidades de Extinção

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

De acordo com o legislador, o pagamento, ao lado da compensação, são espécies do gênero “modalidades de extinção”. O que vale para o gênero vale para a espécie, mas a recíproca não é verdadeira, lógica esta que se extrai do silogismo aristotélico. Se a compensação também excluísse a responsabilidade pela denúncia espontânea, porque não o fariam as demais formas de extinção do crédito tributário? A dação em pagamento em bens

imóveis (inciso XI) configura denúncia espontânea? É mais razoável e prudente concluir que, se o legislador pretendesse contemplar a compensação, ou outras formas de extinção do crédito, não teria escrito somente “pagamento” no caput do art. 138 do CTN. Se assim o fez, é porque quis dizer que pagamento é pagamento, e não se confunde com compensação. E de fato, trata-se de duas espécies distintas, com efeitos diferenciados. O pagamento extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior. O mesmo não ocorre com a compensação, porque ela se sujeita a uma condição (resolutória) de decisão de não-homologação, que resolve (reverte) os efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto.

Teleologicamente falando, a denúncia espontânea guarda similaridade com o instituto do arrependimento, do direito penal, que o CP garante sob duas formas, o arrependimento eficaz (art. 15) e o posterior (art. 16). Em ambas, o benefício (responder somente pelos atos já praticados e redução da pena, respectivamente) somente é concedido quando houver prova do arrependimento (impedimento do resultado no art. 15 e reparação do dano e restituição da coisa no art. 16). Nos dois institutos, o penal e o tributário, a função é a mesma: a prevalência da premiação sobre o castigo. Se no direito penal exige-se certeza de que o acusado está arrependido, o mesmo vale para a denúncia espontânea. E tal certeza somente é obtida pelo pagamento.

Art. 15 - O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

A título de reforço, constatei que vários dos processos de compensação relacionados no início do acórdão já foram julgados em segunda instância. Dentre estes, os que tiveram que enfrentar o assunto da denúncia espontânea, todos, sem exceção, foram julgados no mesmo sentido do presente voto, conforme atestam as seguinte ementas:

Número do Processo 19647.004707/2005-31 Contribuinte TELERN CELULAR S/A Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 12/09/2013 Relator(a) BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR Nº Acórdão 1101-000.945

Acordam os membros do colegiado em: 1)por unanimidade de votos, REJEITAR a argüição de nulidade; e 2)por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento, mormente se as compensações promovidas em atraso não foram acompanhadas dos juros de mora devidos.

Número do Processo 19647.004708/2005-85 Contribuinte TELERN CELULAR S/A Tipo do Recurso RECURSO OLUNTARIO Data da Sessão 29/03/2011 Relator(a) MARIA DE LOURDES RAMIREZ N.º Acórdão 1801-000.520

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENCARGOS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA. A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não exclui a multa de mora. Entender que o recolhimento em atraso, feito de forma espontânea, exclui a multa de mora, é negar aplicação às leis que determinam sua imposição, pois a espontaneidade no pagamento em atraso é pressuposto da incidência da multa de mora.

Número do Processo 19647.004733/2005-69 Contribuinte TELEPISA CELULAR S.A. Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 15/12/2010 Relator(a) SELENE FERREIRA DE MORAES N.º Acórdão 1803-000.725

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Fonseca Vicentini, Luciano Inocêncio dos Santos e Benedicto Celso Benício Júnior, que davam provimento ao recurso.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO. O procedimento do sujeito passivo por meio do qual confessa a existência de débito e requer compensação não corresponde à denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que compensação não é pagamento.

Na peça de defesa, a recorrente também alega ilegalidade na imputação proporcional de principal e multa. Que o art. 44 da Lei nº 9.430/96 não mais prevê a aplicação das multas de 75% e de 150% isoladamente para a situação referida. Que, caso a multa fosse devida, caberia ao fisco exigi-la, em vez de tratar o recolhimento de tributo como pagamento de parte da multa de mora. Que a Administração Fiscal não tem o poder/competência para alterar a natureza de um pagamento. Que poderia fazê-lo apenas se houvesse previsão normativa expressa que lhe desse tal competência.

Engana-se a litigante. O art. 44 da Lei nº 9.430/96 disciplina a multa de ofício, que não é o caso dos autos, que cuida da multa de mora, a qual tem previsão no art. 61 da mesma lei, abaixo copiado. Com base nessa autorização legal, a Administração Tributária, ao disciplinar a compensação, estipulou expressamente a exigência de acréscimos moratórios na hipótese de declaração entregue posteriormente ao vencimento do débito, a teor do art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 323, de 24 de abril de 2003. Afasta-se, portanto, a alegação de

*Seção IV**Acréscimos Moratórios**Multas e Juros*

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

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

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

Quanto à imputação da multa de mora, entendo que agiu corretamente a autoridade administrativa ao adotar o procedimento de imputação, primeiramente no principal e posteriormente nos acréscimos moratórios do respectivo débito, e assim sucessivamente para cada débito, em ordem crescente de data de vencimento. A matéria é muito bem elucidada pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, no acórdão nº 1101000.945, da 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, proferido na sessão de 12/09/2013, em voto que adoto como razões para decidir:

E esta imputação, por sua vez, deve ser proporcional, vez que o Código Tributário Nacional não ampara a amortização linear, na medida em que se limita a abordar a imputação de pagamentos nos seguintes termos:

[...]

Inexistindo neste, ou em outros dispositivos do CTN, regra expressa de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios, a forma de alocação de pagamentos entre as parcelas componentes de um mesmo crédito tributário deve ser definida mediante utilização da analogia admitida no art. 108 do CTN, tendo em conta o que estabelecido em outro ponto daquele Código:

Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deverá observá-lo. Significa dizer que o direito creditório reconhecido deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data da entrega da DCOMP, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado.

A possibilidade de se exigir, isoladamente, penalidades em razão da inobservância do prazo de recolhimento de tributos, cumulada com a falta de recolhimento de multa de mora, deixou de existir com a revogação do art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007. Assim, o art. 43 da Lei nº 9.430/96 somente resta aplicável para fins de constituição de juros de mora isolados, nas hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolhê-los em razão de ordem judicial, e a constituição deste crédito tributário se faz necessária para prevenir a decadência.

Registre-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça já firmou interpretação, no âmbito do REsp nº 921.911/RS, em favor da imputação aqui em debate, ou seja, de direito creditório utilizado para compensação de débitos em atraso, sem acréscimos moratórios. A ementa do referido julgado, proferido pela Primeira Turma daquele Tribunal em 01/04/2008, deixa claro o entendimento ali firmado:

[...]

O Ministro José Delgado, citando doutrina e outras decisões judiciais, afastou a aplicação subsidiária do Código Civil em matéria tributária em razão da revogação expressa do art. 374 daquele diploma legal, e complementou que proceder de forma distinta daquela adotada pela Receita Federal ensejaria quebrar de isonomia entre os critérios para a cobrança de débitos e créditos fiscais. Reforçou, ainda, que o caput do art. 163 do CTN, bem como a natureza indexadora da taxa SELIC, permitem concluir que o montante do crédito tributário é uno e indivisível, justificando a imputação proporcional, além do fato de a capitalização de juros ser vedada pelo art. 167 do CTN.

Posteriormente, em acórdão proferido em 14/10/2008, sob relatoria do Ministro Castro Meira, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça adotou o mesmo entendimento, acrescentando o reconhecimento da validade das Instruções Normativas que disciplinaram a imputação na forma aqui adotada. Reproduz-se a ementa do referido acórdão, decorrente do AgRg no Resp nº 971.016/SC:

[...]

Acórdão mais recente, proferido em 10/02/2011 em razão do REsp nº 1.115.604/RS, confirma a manutenção deste entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 165, 458 E 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PRECATÓRIO. MORATÓRIA DO ART. 78 DO ADCT. JUROS DE MORA EM CONTINUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. RESPEITO DO PRAZO CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. ART. 354 DO CC/02. INAPLICABILIDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES.

1. Cumpre afastar a alegada ofensa dos arts. 165, 458, II e 535 do CPC, eis que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre as questões que foram postas à deslinde, adotando, contudo, orientação contrária à pretensão dos ora recorrentes, não havendo que se falar em deficiência ou omissão na prestação jurisdicional conferida na origem.

2. A jurisprudência desta Corte é pacífica quanto à não incidência de juros moratórios em continuação quando do pagamento das parcelas do precatório na forma do art. 78 do ADCT, desde que respeitado o prazo constitucional. Precedentes.

3. Não havendo direito ao cômputo de juros moratórios na hipótese, resta prejudicada a análise da alegada ofensa dos arts. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95 e 161, § 1º, do CTN. Contudo, em razão do princípio da non reformatio in pejus, deve ser mantido o acórdão recorrido na parte que determinou a incidência de juros legais de 6% ao ano, a partir da segunda parcela.

4. A imputação do pagamento na seara tributária tem regime diverso àquele do direito privado (artigo 354 do Código Civil), inexistindo regra segundo a qual o pagamento parcial imputar-se-á primeiro sobre os juros para, só depois de findos estes, amortizar-se o capital. Precedentes.

5. Recurso especial não provido.

A recorrente alega, finalmente, que houve indevida revisão de lançamento, elaborada no processo administrativo nº 19647.009690/2006-99, que redundou no desmembramento de vários processos de compensações, como o presente. Afirma que o novo valor total exigido por despachos decisórios é superior ao valor diminuído pela revisão de ofício. Que se está diante de uma revisão de ofício que propiciou um aumento do crédito tributário original, de uma indevida alteração no lançamento regularmente notificado e que não se coaduna com a legislação de regência (artigos 145 a 149 do CTN).

A reclamação não procede, e sequer mereceria ser conhecida, por ser matéria estranha ao presente litígio, já que a revisão ocorreu nos autos do processo nº 19647.009690/2006-99. Mas convém esclarecer que a revisão de ofício não resultou em aumento de créditos tributários, como alega equivocadamente a recorrente. Pelo contrário, os referidos lançamentos foram reduzidos, à luz da orientação dada pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 18/2006, segundo a qual não cabe a glosa das estimativas, devendo os débitos ser cobrados com base em DCOMP. Ou seja, é através dos processos de compensação que os débitos de estimativa não homologada estão sendo cobrados, razão pela qual reduziu-se o lançamento objeto daquele outro processo.

CONCLUSÃO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/07/2014 por LEONARDO MENDONCA MARQUES, Assinado digitalmente em 12/08

/2014 por ROBERTO MASSAO CHINEN, Assinado digitalmente em 12/08/2014 por ANA DE BARROS FERNANDES, As

sinado digitalmente em 09/07/2014 por LEONARDO MENDONCA MARQUES

Impresso em 13/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 19647.004645/2005-67
Acórdão n.º **1801-001.834**

S1-TE01
Fl. 11

Por todo o exposto, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Roberto Massao Chinen

CÓPIA

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Mendonça Marques, Relator

A divergência havida no julgamento do recurso voluntário, trata da definição sobre a equiparação da compensação ao “pagamento” disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, para os fins de caracterização da espontaneidade da conduta do sujeito passivo.

Vale ressaltar, que essa questão específica do enquadramento da compensação nos termos da norma do artigo 138, não foi definida na sistemática do artigo 543-C, do Código de Processo Civil. Há, na Corte Superior, julgados favoráveis (AgRg Resp 1.136.372/RS) e contrários (AgRg Resp 1.277.545/RS) à compreensão defendida pela ora recorrente.

Nesta e. Corte Administrativa também há precedentes nos dois sentidos, sinalizando que a matéria permite e demanda pronunciamento do colegiado.

O artigo 138 em comento tem a seguinte redação:

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.

A Seção em que está inserida a norma supra trata da “Responsabilidade por Infrações”, tendo evidente foco na conduta do sujeito passivo. No artigo 138, o legislador concluiu a Seção com a exclusão da responsabilidade ocasionada por uma certa conduta do contribuinte, tendente a estabilizar e pacificar a relação com o fisco, preservando a efetivação do crédito tributário, com sua arrecadação atrelada aos juros pela mora.

Dentre as causas eleitas pela norma complementar para extinguir o crédito tributário, está a compensação, arrolada logo abaixo do pagamento:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

Tenho que a literalidade do artigo 138 não afasta a compensação de sua dinâmica de incidência.

Tem razão a recorrente quando afirma que o artigo 138 não revela benefício fiscal. Trata-se de regramento geral consignado na norma complementar, de delimitação da responsabilidade por infrações.

Avaliando o propósito da norma, o que se enuncia é a relevância da conduta do sujeito passivo de antecipar-se a qualquer ação do fisco, quitando a dívida. Prestigia-se o ato deliberado do contribuinte de regularizar seu débito, mesmo que ainda não submetido à ação coercitiva do ente estatal.

Cabe verificar os efeitos definidos pelo legislador ordinário para as compensações:

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.

§ 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.

Assim, os efeitos do pagamento e da compensação, e o poder liberatório de ambos, são absolutamente associados em seus termos, e atuam com plena identidade na incidência do artigo 138.

No dois casos, a efetiva quitação dependerá da ulterior verificação por parte do sujeito ativo (ou da homologação tácita). Portanto, o defeito que, por vezes, se opõe à compensação para afastá-la da seara da denúncia espontânea (sobre não revelar quitação imediata), não se afigura válido, pois também é assim que se dá com o pagamento.

Ademais, nos termos vistos no caso dos autos, o pleito de compensação está a pressupor um pagamento anterior, que se apresentou indevido, a maior. Então, já houve pagamento, que apenas precisa ser alocado a outro débito.

Nesse sentido pede-se vênua para colacionar trecho da fundamentação adotada pelo i. Conselheiro Neudson Albuquerque, no Acórdão 1803-002.091:

No âmbito da jurisprudência administrativa do CARF, a questão também não está pacificada, existindo decisões contrárias à equivalência entre pagamento e compensação (por exemplo, o Acórdão nº 1101-000.945, de 12 de setembro de 2013) e decisões favoráveis à referida equivalência (por exemplo, Acórdão nº 1402-001.424, de 6 de agosto de 2013).

A presente Turma de Julgamento, ao apreciar o processo nº 19515.002401/2004-64, entendeu que a compensação equivale ao pagamento para fins de atrair a regra de decadência insculpida no artigo 150, §4º, do CTN (homologação tácita de tributo sujeito a lançamento por homologação).

Naquela ocasião, acompanhando o relator, manifestei-me pela equivalência em tela, considerando que a compensação é apenas a afetação de um pagamento anterior, que foi realizado indevidamente e está disponível para ser utilizado. Pela mesma razão, entendo que a equivalência em tela deve ser reconhecida para fins de verificação da denúncia espontânea, conforme dizia a agora cancelada Nota Técnica Cosit nº1, de 2012.

(destaque não está no original)

Em outro julgado do CARF (Acórdão 1302-001.237), em que o recurso voluntário foi negado pelo voto de qualidade, o i. Conselheiro Marcio Frizzo fez declaração de voto, do qual extraio o seguinte excerto:

...parece-me que a denúncia espontânea tem duas finalidades. A primeira é fazer com que o contribuinte pague todos os tributos decorrentes dos atos que pratica, colocando-se em situação regular perante a Administração. A consequência é o reestabelecimento do equilíbrio jurídico na relação entre Fisco e contribuinte.

A segunda finalidade é carrear aos cofres públicos importâncias juridicamente devidas, embora o agente arrecadador desconhecesse o ato que deu causa à imposição tributária. A consequência é o recebimento de receita tributária inadimplida sem a mobilização dos recursos humanos das Administrações Fazendárias (pois a confissão deve preceder as medidas fiscalizatórias). Note-se que os servidores públicos são custeados pela Administração, de modo que quanto mais denúncias espontâneas ocorrerem, menor a necessidade de servidores fiscalizando os contribuintes e, também, menor o custo financeiro dessa atividade.

O benefício para o contribuinte é o afastamento de sua responsabilidade tributária, especificamente no que tange às multas moratórias e de ofício; para o Fisco, o benefício é o recebimento de valores que, possivelmente, jamais seriam entregues sem a mobilização de seus servidores em procedimentos fiscalizatórios e com baixíssima possibilidade de a exigência tributária tornar-se litigiosa, seja na esfera administrativa ou judicial.

Do que se expôs até o presente momento, fica claro que o instituto é interessante a ambos os sujeitos da relação jurídico-tributária. Por isso, deve-se ter em mente que impor obstáculos à plena eficácia da denúncia espontânea traz prejuízos também para a Fazenda Pública. O mais grave, contudo, é que óbices têm surgido após a confissão do contribuinte, fato que lança insegurança jurídica sobre o art. 138doCTN.

Por todos esses aspectos, assento a procedência da argumentação da recorrente quanto à desnecessidade, pela configuração da denúncia espontânea, de adição da multa de mora ao débito compensado.

Processo nº 19647.004645/2005-67
Acórdão n.º **1801-001.834**

S1-TE01
Fl. 13

Assim, encaminho voto por dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a exigência de adição da multa de mora.

(assinado digitalmente)

Leonardo Mendonça Marques

CÓPIA