



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.728600/2016-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.022 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de julho de 2021
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRAFOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

A denúncia espontânea exclui a multa de mora.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea também se efetiva através do pedido de compensação (PER/DCOMP), ainda que sujeito a posterior homologação.

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 Efigênio de Freitas Júnior (Relator) e Sérgio Magalhães Lima, que votaram por negar provimento ao recurso. O Conselheiro Jeferson Teodorovicz foi designado para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Lucas Issa Halah (Suplente convocado), Thiago Dayan da Luz Barros (Suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-005.022 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10166.728600/2016-72

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente manifestação de inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório proferido pela unidade de origem, que homologou parcialmente pedido de compensação apresentado pelo contribuinte para compensar débito próprio com crédito de pagamento indevido ou maior de IRPJ - lucro real trimestral.

2. Despacho Decisório homologou parcialmente a compensação por insuficiência de crédito. Os argumentos da manifestação de inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido, o qual manteve a não homologação sob o fundamento de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea aos casos em que o sujeito passivo compensa o débito confessado com atraso, mediante apresentação de declaração de compensação (Dcomp).

3. Cientificado do acórdão recorrido, o contribuinte interpôs recurso voluntário em que reitera a existência do direito creditório postulado, requer a homologação da compensação, e aduz, em síntese, que o pedido de compensação via PER/Dcomp é forma de quitação tanto quanto o pagamento em pecúnia e caracteriza denúncia espontânea. Defende ainda a orientação prevista na Nota Técnica Cosit nº 01, de 2012.

4. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

5. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço. Passo à análise.

6. Trata-se de Dcomp em que o contribuinte compensou débito próprio com crédito de pagamento indevido ou maior de IRPJ - lucro real trimestral, período de apuração, 09/2010. A homologação foi parcial em razão da insuficiência de crédito.

7. A recorrente aponta que diferença referente à parte não homologada decorre da incidência de multa de mora de 20%, a qual entende ser indevida, porquanto a compensação caracteriza denúncia espontânea para fins do art. 138 do CTN.

Preliminar: Nota Técnica Cosit nº 01, de 18/01/12 e art. 100 do CTN

8. Preliminarmente, invoca em seu benefício o art. 100 do CTN, porquanto a Nota Técnica Cosit nº 01, de 18/01/12, alinha-se à sua tese, mas fora cancelada pela Nota Técnica Cosit nº 19, de 12/06/2012. Cita decisões judiciais em seu favor, obtidas em processos diversos, e decisões administrativas que corroboram a tese defendida.

9. Quanto às decisões judiciais colacionadas aos autos, elas não têm efeito vinculante, tampouco versam sobre o mesmo processo o que, por óbvio, caracterizaria concomitância e encerramento da discussão na esfera administrativa. Portanto, sem razão a recorrente em relação a este ponto.

10. Passo à análise das Notas Técnica expedidas pela Receita Federal.

11. Inicialmente, a **Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012**, assentou que a compensação de débito em Dcomp configura a denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN. Veja-se:

3. Uma vez assentado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que inexistência diferença entre multa moratória e multa punitiva, estando ambas excluídas em caso de configuração da denúncia espontânea, nos moldes do art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de dezembro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), as perguntas que se fazem, em face da edição dos referidos Atos Declaratórios PGFN, são as seguintes:

a) qual o alcance da denúncia espontânea?

Esse instituto se aplica:

[...]

h) na hipótese em que o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém o compensa na Dcomp, confessando-o?

i) na hipótese em que o contribuinte declara o débito na DCTF, e efetua a compensação posteriormente, por meio da Dcomp?

[...]

10. Conforme visto no REsp 1.149.022/SP, **aplica-se a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa de mora**, na situação em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito ao lançamento por homologação), acompanhado do pagamento imediato e integral da parte declarada, retifica a declaração antes de iniciado procedimento fiscal, informando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

[...]

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;

b) se o contribuinte declara o débito na DCTF, e efetua a compensação posteriormente por meio da Dcomp, a situação é semelhante à dos tributos declarados, mas pagos a destempo (subitem 9.1), requerendo, em conseqüência, o mesmo tratamento ali previsto ou seja, a incidência da multa de mora. (Grifo nosso)

12. Decorridos aproximadamente cinco meses, a **Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012**, cancelou a orientação anterior e salientou que o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp, não configura denúncia espontânea, nos seguintes termos:

6. Em conseqüência, conclui-se:

a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;

c) **não se considera ocorrida denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado;

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp; (Grifo nosso)

13. Defende a recorrente que “O contribuinte de boa-fé que legitimamente embasa seu procedimento em **norma vigente** tem a proteção da segurança jurídica, não sendo suficiente a invalidação do ato ou mesmo sua revogação para impedir os efeitos legais que se espera.” (e-fls. 114) (Grifo nosso).

14. Pois bem. Segundo o art. 100 do CTN, a observância dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas exclui a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e atualização da base de cálculo do tributo. Veja-se:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

[...]

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

15. Como registra Ricardo Lobo Torres¹, “o princípio da proteção da confiança do contribuinte emana do próprio princípio da boa fé. Significa que a Administração não pode prejudicar os interesses do contribuinte, se este agiu na conformidade das regras então vigentes (art. 100, parágrafo único). Mescla-se também com o princípio da inalterabilidade do critério jurídico com relação aos fatos ocorridos anteriormente à introdução de nova interpretação (art. 146 do CTN)”.

16. O que o parágrafo único do art. 100 do CTN protege é essa confiança do contribuinte no posicionamento da Administração Tributária.

17. Resta saber se a Nota Técnica pode ser considerada um ato administrativo, haja vista que esse ato é direcionado ao público interno da Receita Federal.

18. Segundo Aliomar Baleeiro², os atos normativos tidos como norma complementar, “ainda que não sejam formalmente atos legislativos, eles se revestem de caráter normativo na medida em que se conformam com as leis e regulamentos. São designados como portarias, instruções, circulares, ordens de serviço, recomendações e, no passado, “avisos””.

19. A meu ver, o fato de o ato ser direcionado para o público interno, de forma diversa das instruções normativas, portarias, dentre outros, não lhe retira a característica de ato

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro de tributário. 14ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 117.

² BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 416. Informa ainda o autor que a expressão "avisos" era usual no Império, mas ainda foi empregada depois da República.

normativo, tanto que seus efeitos irradiaram-se nas decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento que seguiram tal orientação. Assim, as Notas Técnicas expedidas pela Receita Federal se amoldam à espécie de norma complementar.

20. Ocorre que, no caso dos autos, a Dcomp foi transmitida em **19/06/2012**, ou seja, após o cancelamento da Nota Técnica nº 1, de 18/01/2012 pela Nota Técnica nº 19, de **12/06/2012**, como visto acima. Portanto, não há que se invocar o benefício do art. 100, porquanto na data da transmissão da Dcomp a Nota Técnica nº 1, de 2012, já não mais vigia.

21. Nestes termos, sem razão a recorrente. Afasto a preliminar.

Mérito: compensação e denúncia espontânea

22. Sustenta a recorrente que a intenção do legislador ao editar o art. 138 do CTN, no tocante à denúncia espontânea, fora estimular o contribuinte a regularizar sua situação, recebendo em benefício o afastamento da responsabilidade pela infração à legislação tributária. Com feito, se o contribuinte antecipa-se a qualquer procedimento de ofício da Administração Tributária e efetua o pagamento dos tributos em atraso e dos juros de mora, não lhe pode ser imposta multa de mora.

23. Por fim, aduz que se antecipou “*a qualquer procedimento administrativo e efetuou o recolhimento do apurado (código de receita 0220), acrescidos de juros, por meio da Declaração de Compensação (PER/DCOMP), apresentando no dia, 14/04/2014, a DCTF retificadora [...] na qual declara-se o débito e respectivo pagamento, fazendo jus ao benefício da denúncia espontânea com os consectários do art. 138 do CTN*”.

24. O art. 138 do CTN, assim dispõe:

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. (Grifo nosso)

25. O centro da controvérsia consiste em verificar se a expressão “pagamento” deve ser interpretada em sentido amplo, gênero, ou seja, como uma das formas de extinção do crédito tributário, o que abarcaria neste rol a compensação, ou em sentido estrito, como pagamento propriamente dito, espécie de extinção do crédito tributário.

26. Ao afirmar que “*o pedido de compensação feito por meio do PER/DCOMP é forma de quitação tanto quanto o pagamento em pecúnia, o que, por si, autoriza a conclusão de ocorrência de denúncia espontânea*”, a recorrente alinha-se ao sentido amplo de pagamento.

27. Vejamos. Observe-se que o art. 138 do CTN impõe que a responsabilidade do sujeito passivo é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do i) pagamento do tributo e acréscimos

legais ou do ii) depósito arbitrado pela autoridade administrativa, no caso de o tributo depender de apuração.

28. Note-se que a determinação para que o sujeito passivo efetue o depósito da importância arbitrada, no caso de o tributo depender de apuração, reforça a premissa de que a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea ocorre mediante ingresso de recursos nos cofres públicos.

29. Como se sabe, tributo é prestação pecuniária compulsória, é dizer, uma vez ocorrido o fato gerador o sujeito passivo está obrigado a cumprir com essa obrigação, ele não tem a opção de quitar ou não quitar, ele deve extinguir o crédito tributário, sob pena de execução fiscal. O que a legislação faculta é a modalidade de extinção desse crédito, dentre elas a compensação.

30. Nessa linha de pensamento, o art. 74 da Lei 9.430, de 1996, em consonância com o art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN, dispõe que o sujeito passivo que apurar crédito, 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. Compensação esta que extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

31. Como se vê, a compensação, nos termos da lei, é uma opção para o contribuinte, em que o credor, Fazenda Pública, permite que o devedor quite o tributo via encontro de contas. Entretanto, na hipótese do art. 138 do CTN, em que o contribuinte possui débitos fiscais em atraso, a condição imposta pela norma tributária para eximir-se da penalidade moratória é o recolhimento do valor aos cofres públicos.

32. Enquanto o pagamento configura um dever para o contribuinte, a compensação configura uma opção que extingue o débito sob condição resolutória, porquanto depende de homologação do Fisco. Não me parece razoável o contribuinte estar inadimplente e em vez de pagar (pagamento em sentido estrito) o débito para usufruir do benefício da denúncia espontânea “obrigar” o Fisco a aceitar uma declaração de compensação que ainda deverá ser analisada para verificar a liquidez e certeza do crédito indicado. Ou seja, além de arcar com o ônus da inadimplência, o Fisco ainda assume o ônus de analisar a declaração de compensação para aferir a liquidez e certeza do crédito.

33. Nessa mesma trilha Aliomar Baleeiro³ dispõe que “*No Direito Tributário o encontro de dívidas é raro e excepcional, como modo de extinção delas na medida em que se contrabalançam. A regra é o pagamento inexorável do crédito público e certo, por efeito da inscrição da dívida do sujeito passivo nos livros do sujeito ativo, salvo disposição legal*”.

34. Rubens Gomes de Sousa⁴, ao tratar da compensação, considera este instituto, ao

³ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 572.

⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária Ltda., 1975, p. 114-116.

lado da transação, remissão, dentre outras, como “*modalidades de extinção inaplicáveis ou aplicáveis excepcionalmente à obrigação tributária*”. Sustenta que “*a compensação não pode ocorrer no direito tributário com caráter obrigatório, isto é, o fisco não pode ser obrigado a aceitar a extinção da obrigação por essa forma*”. Cita inclusive que o art. 17 do Decreto-Lei nº 960 de 1938, reproduzido no art. 16, §3º da Lei nº 6.830, de 1980 (Lei de Execução Fiscal - LEF), que não admite a compensação como defesa na execução fiscal, isto é, o contribuinte “*não pode alegar que é credor do Fisco. Entretanto, pode admitir-se a compensação quando o fisco a aceite voluntariamente*”.

35. No mesmo sentido, para Ruy Barbosa⁵, “*se o contribuinte atrasa o recolhimento do imposto e antes de qualquer procedimento fiscal ele procura a repartição para recolher o imposto em atraso, a legislação prevê a possibilidade de ele recolher o imposto com um acréscimo moratório escalonado de acordo com o atraso. Aqui, entretanto, estamos dentro da possibilidade da autodenúncia de infração que exclui a penalidade e permite a cobrança de juros moratórios*”.

36. Ao enfrentar matéria semelhante nos autos do REsp nº 1.149.022, de 2010, submetido ao regime do art. 543C, do CPC de 1973⁶ (recursos repetitivos), o STJ assentou que somente se configura denúncia espontânea a 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), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada 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), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: **REsp 886.462/RS**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e **REsp 962.379/RS**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p.203-204.

⁶ As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser observadas por este colegiado, nos termos do art. 62, §2º do Regimento Interno do Carf (RICARF) (Portaria nº 343, de 2015)

3. É que *"a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte"* (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

37. As razões de decidir do STJ partiram da Súmula nº 360 desse Tribunal que diz: *"O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo"*.

38. Nessa hipótese, em razão de a apresentação de declaração que constitui confissão de dívida, DCTF, Dcomp, por exemplo, dispensar qualquer providência por parte do Fisco, não resta configurada a denúncia espontânea, porquanto se não houver pagamento no prazo ou se o contribuinte pagar menos do que declarou, o valor declarado pode ser inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, que assumiu a iniciativa e declarou o crédito fiscal por ele reconhecido.

39. Assim, para conformar a jurisprudência daquele tribunal e não prejudicar o contribuinte que venha declarar o débito, situação que nos termos da Súmula 360, em regra, não enseja a denúncia espontânea, o tribunal assentou que o contribuinte deve, antes de qualquer procedimento de ofício, declarar o débito e concomitantemente efetuar o pagamento integral.

40. Posteriormente, ao tratar do tema especificamente desses autos, decisões recentes do STJ assentam ser incabível a aplicação da denúncia espontânea aos casos de compensação tributária, em razão de, nessa hipótese, a extinção do débito estar submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE EM CASO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE.

1. A Primeira Seção desta Corte pacificou entendimento segundo o qual é **incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios**. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 17.10.2018.2. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp 1687605/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 30/11/2020, DJe 03/12/2020)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE OFENSA AO ART. 1.022 DO CÓDIGO FUX. SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE

DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA NÃO PROVIDO.

[...]

2. A Primeira Seção pacificou entendimento segundo o qual **é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios.**

Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.3. Agravo Interno da Empresa não provido.(AgInt no REsp 1798582/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/2020, DJe 17/06/2020) (Grifos nossos)

41. Verifica-se, pois, não ser aplicável o benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, porquanto, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário. Ademais, a compensação, diferentemente do pagamento, não é obrigatória, o que não obriga o Fisco a aceitar a extinção do crédito tributário por essa modalidade, para fins de denúncia espontânea.

Conclusão

42. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

Voto Vencedor

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Redator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade.

Trata-se de Dcomp em que o contribuinte compensou débito próprio com crédito de pagamento indevido ou maior de IRPJ - lucro real trimestral, com período de apuração, 09/2010. A homologação foi parcial face à insuficiência de crédito.

A recorrente aponta que diferença referente à parte não homologada decorre da incidência de **multa de mora de 20%**, a qual considera indevida, por entender que a compensação caracteriza denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN.

A controvérsia principal referente ao mérito, portanto, cinge-se à possibilidade – ou não - de utilização da compensação como instrumento da denúncia espontânea.

Da Denúncia Espontânea e a Exclusão da Multa de Mora

O objeto principal da lide é justamente o reconhecimento da exclusão – ou não – da multa de mora – no âmbito da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, especialmente no que tange à aplicação de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei 9430/1996, que assim dispõe:

Art. 61 da Lei nº 9.430/96. 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.

§ 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.

Historicamente, o instituto da denúncia espontânea, antigo no ordenamento jurídico e que antecede até mesmo ao Projeto que originou o Código Tributário Nacional, já aparecia na antiga Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, Decreto n.26.149 de 1949, no artigo 200, posteriormente renumerado como artigo 201 pelo Decreto 2974/1956: “Art. 201: Os contribuintes que procurarem espontaneamente a repartição arrecadadora antes de qualquer procedimento fiscal, para sanar qualquer irregularidade ou recolher imposto devido à Fazenda Nacional, poderão ser atendidos dentro de dez (10) dias, contados da data do requerimento, independentemente **de qualquer penalidade**” (grifo nosso).

Já consagrado no ordenamento jurídico, conforme destacou o próprio Rubens Gomes de Sousa (SOUSA, Relatório apresentado e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p. 245), o instituto também foi inserido por Rubens Gomes de Sousa, por ocasião do Anteprojeto de Código Tributário Brasileiro, de 1953, no artigo 289: “Art.289. **Excluem a punibilidade:** I. A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada pelo pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo devido depender de apuração; II. O erro de direito ou sua ignorância, quando escusáveis” (grifo nosso) (SOUSA, Rubens Gomes de. Anteprojeto de Código Tributário Brasileiro. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p.339-340).

O artigo 289, após revisões e aperfeiçoamentos, originou o artigo 174 do Projeto de Código Tributário Brasileiro de 1954, no capítulo IV (da responsabilidade por infrações): Art.174 – A **responsabilidade é excluída** pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros da mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo devido dependa de apuração. Parágrafo Único – Não se considera espontânea a denúncia apresentada do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização” (grifo nosso) (Código Tributário

Brasileiro (Projeto), SOUZA DINIZ, Códigos Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p. 522).

Dessa evolução legislativa originou-se o art. 138 do Código Tributário Nacional, com poucas alterações em sua estrutura: “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”.

Observe-se que em todas as configurações históricas do instituto sempre apareceu em destaque a “**exclusão da penalidade ou da responsabilidade por infrações**”, quando o contribuinte se socorria do instituto.

Perceba-se que em toda evolução legislativa do instituto, sempre transparecia claro que a denúncia espontânea deveria ser compreendida como estímulo ao contribuinte autodenunciar-se e realizar o pagamento independente de qualquer penalidade, acrescidas apenas de juros de mora. Ambos ganhariam, o Fisco com o recebimento do tributo antes desconhecido e o contribuinte, que afastaria o risco de eventual ação fiscal e aplicações de penalidades decorrentes.

Ocorre que, nesse contexto, a aplicação da multa de mora, não obstante a pertinente fundamentação trazida pelo Acórdão, transpassa as finalidades do instituto, afinal, a multa, enquanto penalidade pecuniária, ainda que considerada de mora, é penalidade (sanção), razão pela qual em sua estrutura não se distancia da multa punitiva, quando no máximo pela natureza da infração legalmente prevista.

Em outras palavras, a aplicação da multa de mora acrescida dos juros de mora e do pagamento do tributo devido desnatura o instituto da denúncia espontânea previsto no art.138 do CTN, que perde sua força historicamente compreendida como um “estímulo” ao contribuinte que, verificando o erro até então desconhecido pela administração tributária, procura corrigi-lo.

A aplicação ou exclusão da multa de mora na denúncia espontânea também já foi objeto de diversas decisões judiciais, motivo pelo qual chegou a ser julgada sob a sistemática dos recursos repetitivos, no STJ, nos termos do artigo 543-C da Lei nº 5.869/73, antigo Código de Processo Civil, no julgamento do Resp nº 1.149.022/SP, acórdão de relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado em 24/06/2010 e cujo trânsito em julgado se deu em 30/08/2010:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. 1. A denúncia espontânea resta configurada 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), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. 2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos

casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção ...). 3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira ...). 4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN. (...) 6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine. 7. **Outrossim, forçoso consignar que 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 impontualidade do contribuinte.** 8. **Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.**

Também merece menção o Acórdão da CSRF (nº 9303-008.423, de 15/04/2019), que posicionou-se sobre o acórdão do STJ supra referido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2000 MULTA DE MORA. PAGAMENTO EM ATRASO, MAS ANTERIOR À APRESENTAÇÃO DA DCTF E ANTES DO INÍCIO DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL. AFASTAMENTO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Havendo decisão definitiva do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de afastar a cobrança da multa de mora por pagamento em atraso, feito anterior ou até concomitantemente à apresentação da DCTF na qual o débito foi confessado, desde que antes do início de qualquer procedimento fiscal, por considerar, que, nestes casos, configura-se a denúncia espontânea do art. 138 do CTN, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental

Tal posicionamento gerou também a seguinte ementa representativa dos julgados da CSRF:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO ANTES DA SUA CONFISSÃO EM DCTF. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. O recolhimento do tributo anteriormente à sua confissão em DCTF retificadora configura denúncia espontânea para fins de exclusão da multa de mora. Aplicação de entendimento do STJ em julgamento de recursos repetitivos, conforme determina o art. 62, §2º, do RICARF.

No mesmo sentido já se posicionou também o Acórdão n. 3302-008.899, da 3ª Seção de Julgamento do CARF:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 MULTA DE MORA. PAGAMENTO EM ATRASO, MAS ANTERIOR À APRESENTAÇÃO DA DCTF RETIFICADORA E ANTES DO INÍCIO DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL. AFASTAMENTO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL. Havendo decisão definitiva do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de afastar a cobrança da multa de mora por pagamento em atraso, feito anterior ou até concomitantemente à apresentação da DCTF na qual o débito foi confessado, e desde que antes do início de qualquer procedimento fiscal, por considerar, que, nestes casos, configura-se a denúncia espontânea do art. 138 do CTN, ela deverá ser reproduzida

pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental.

Ainda, entende-se que a situação em tela, no mesmo sentido, está acobertada pelo art. 62 do Regimento Interno do CARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016) II - que fundamente crédito tributário objeto de: a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973- Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária; b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016) c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973. e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei 73 Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Tal entendimento acompanha os seguintes julgados na Primeira Seção do CARF:

PAGAMENTO A DESTEMPO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO Em face na inexistência de distinção entre multa punitiva e multa moratória na expressa disposição do art. 138 do CTN, é indevida a aplicação de multa moratória quando reste configurada a hipótese de denúncia espontânea. 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. (Acórdão nº 1302-002.372 - Sessão de 19 de setembro de 2017)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DE DÉBITO NÃO CONSTITUÍDO ANTES DE PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO. OCORRÊNCIA EFICAZ. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração apenas parcial de um débito tributário (sujeito a lançamento por

homologação) acompanhado do respectivo adimplemento, procede voluntariamente (antes de qualquer procedimento de fiscalização) à quitação do valor remanescente, simultânea ou posteriormente noticiando ao Fisco da existência daquela diferença. Matéria julgada pelo E. STJ (REsp nº 1.149.022/SP), na sistemática dos recursos repetitivos. (Acórdão nº 1402-002.420 - Sessão de 22 de março de 2017)

Portanto, verificado o pagamento pretérito à declaração e configurada a denúncia espontânea, não se deve aplicar a multa de mora, sob pena de desnaturar o próprio instituto em tela e descumprir o teor do Acórdão proferido pelo STJ em sede de recursos repetitivos e em consonância com o atual Regimento Interno do CARF.

Da possibilidade da compensação tributária como mecanismo para a configuração da denúncia espontânea

O segundo aspecto a ser enfrentado refere-se à possibilidade da compensação ser utilizada como pagamento para autorizar os efeitos da denúncia espontânea nos termos do art.138 do CTN.

Embora reconheça que o tema em si comporta inerentes divergências, bem discutidas no âmbito dessa Corte Administrativa, com diversos julgados caminhando em diferentes sentidos (seja na compreensão da expressão pagamento em sentido estrito ou amplo no art.138) em análise dos arts. 156, I, e arts. 157 a 164 do CTN, ou em sentido lato, como forma de adimplemento da obrigação. Numa acepção estrita, a expressão “pagamento” não poderia ser atribuída à compensação do crédito, mesmo que anterior à qualquer procedimento fiscal, não afastando portanto a responsabilidade por multas, inclusive moratórias. Por outro lado, numa acepção ampla, a compensação – enquanto modalidade de extinção do crédito – teria o mesmo efeito do pagamento. A 1ª CSRF já se manifestou em manter uma compreensão estrita da expressão pagamento, não reconhecendo a denúncia espontânea em compensações (Acórdão n.9101-002.969), por sua vez baseada em julgados do STJ (AResp n.174.514/CE e AgRg no Resp n.1.461.757/RS). Houve também mudanças no entendimento da 1ª CSRF, com a posição ampla (Acórdão n.9101-003.687), especialmente baseada no argumento de que a expressão pagamento é utilizada em diversas ocasiões no CTN em sentido amplo, como “adimplemento da obrigação”, considerando que a compensação, por possuir efeito extintivo, sob condição resolutória, teria os mesmos efeitos do pagamento. Por outro lado, caso não adimplida, perderia a eficácia a denúncia espontânea, com a cobrança do débito tributário acrescido da multa. Outros julgados, como na 3ª CSRF (Acórdão n.9303-004.985), considerou que a expressão “pagamento antecipado” era equivalente à “adimplemento”, já que possuía eficácia extintiva da compensação, mesmo que sujeita à homologação. Já houve também entendimentos (Acórdão n. 9303-006.011, 3ª CSRF) no sentido de que a compensação, ao contrário do pagamento, não extinguiria imediatamente o crédito tributário, pois sujeita à homologação. Logo, não seria equiparável à hipótese do art.138 do CTN.

Por outro lado, conforme contextualiza Carlos Augusto Daniel Neto,

“A posição que passou a prevalecer apontou inicialmente que nos trabalhos da comissão de elaboração do CTN já se vinculava a denúncia espontânea à reparação ou regularização da infração, não restringindo o alcance apenas ao pagamento, mas a qualquer meio de satisfação do Erário. Em seguida, aduziu que a distinção semântica entre os termos “pagamento” e “compensação” é utilizada em parte específica da legislação, enquanto no restante do CTN, a expressão “pagamento” é utilizada de forma indiscriminada, como sinônimo de “adimplemento”, trazendo diversas menções do

Código para ilustrar esse argumento, com destaque ao art.165, que dá direito “à restituição “seja qual for a modalidade do seu pagamento”. (NETO, Carlos Augusto Daniel. A Compensação Tributária como meio de realização da denúncia espontânea. In: PINTO, Alexandre Evaristo; NETO, Carlos Augusto Daniel; RIBEIRO, Diego Diniz; Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Direto do CARF. Escritos Analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, p. 42-47)

Outros argumentos também rebatidos é de que o pagamento extingue necessariamente imediatamente o crédito tributário, havendo a hipótese do cheque, que só se extingue após o resgate, por exemplo. Também argumentam que o CTN não exige que a compensação se sujeite à homologação, já que o art. 170 do CTN “franqueia à Lei estipular condições e garantias para sua realização , mas essa exigência decorre do art.74, parágrafo 2ª da Lei 9430/1996 – desse modo não pode o estabelecimento de garantias para a compensação, por lei federal, alterar a interpretação do art.138, de hierarquia superior na cadeia normativa”. (NETO, Carlos Augusto Daniel. A Compensação Tributária como meio de realização da denúncia espontânea. In: PINTO, Alexandre Evaristo; NETO, Carlos Augusto Daniel; RIBEIRO, Diego Diniz; Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Direto do CARF. Escritos Analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, p. 42-47)

Considero, assim, que se deve realizar interpretação ampla da expressão “pagamento”, conforme consta no art. 138, inclusive abarcando a “compensação”, pois melhor se coaduna à teleologia da norma jurídica indicada. Se o legislador tributário concedeu diferentes modalidades de adimplemento da obrigação tributária, parece-me que não pretendia o legislador, na confecção do art.138, do CTN, em análise histórica e teleológica, restringir as possibilidades de adimplemento da obrigação tributária na hipótese legal do art. 138 do CTN. Se a compensação tem o condão de extinguir o crédito tributário, ainda que sob condição de posterior homologação e desde que feita antes de qualquer procedimento fiscal, e possuindo o mesmo efeito do pagamento, desde que integral ao débito que se propõe a compensar, deve-se atribuir interpretação que se coadune com as finalidades almejadas pelo próprio art.138 do CTN.

Em última análise, a possibilidade de compensação para autorizar a denúncia espontânea está igualmente conectada à segurança jurídica e à boa-fé nas relações tributárias (MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. A crise de segurança jurídica no direito brasileiro: o caso do pagamento na denúncia espontânea através da compensação tributária. In: Revista da Faculdade de Direito da UERJ, n. 37, junho de 2020, p.01-19).

Portanto, transmitida a PER/DCOMP e declarada espontaneamente ao Fisco a diferença equivocadamente não declarada antes do início de qualquer procedimento fiscal, entende-se que o Recorrente está amparado pelo instituto da denúncia espontânea, não se aplicando a multa de mora.

Conclusão

Diante do exposto, voto para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, **excluindo a multa de mora** do débito a ser compensado pelo contribuinte, nos termos do art.138 do CTN e, por conseguinte, reconhecendo o direito creditório pleiteado pelo recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz