



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.903857/2013-69
ACÓRDÃO	9101-007.257 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	AMAGGI EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 203.

Nos termos da Súmula CARF nº 203, aprovada em 26.09.2024 e com vigência a partir de 04.10.2024, “[a] compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 1201-005.950**, proferido em 18.07.2023, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

DENÚNCIA ESPONTÂNEA EM CASO DE COMPENSAÇÃO - NÃO CABIMENTO

Considera-se ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 133 do CTN: quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp, desde que o requisito de terem sido pagos os juros seja cumprido. O termo “pagamento” previsto na norma abrange qualquer forma de quitação de débitos fiscais. Na oportunidade, os membros do colegiado, por maioria de votos, deram provimento ao recurso voluntário para homologar a DCOMP no limite do crédito disponível.

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, sustentando que referido acórdão conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “a compensação não é apta a atrair o benefício da denúncia espontânea e não se equipara a pagamento para esse fim”. Para tanto, indicou como paradigmas os Acórdãos de números 1402-002.309 e 3301-001.282.

No mérito, alega, em resumo, que: (i) como se depreende do art. 138 do CTN, o legislador elegeu somente o pagamento como forma de excluir a responsabilidade da infração pela denúncia espontânea, de forma que a compensação, meio adotado pelo contribuinte para extinguir o crédito tributário, não pode afastar a incidência da multa de mora no presente caso; (ii) a compensação e o pagamento constituem duas modalidades distintas de extinção do crédito tributário e, se pretendesse alargar o sentido da norma, o legislador teria nela incluído a expressão “extinção do crédito tributário” para afastar a aplicação da multa – o que não ocorreu; e (iii) a denúncia espontânea configura hipótese de exclusão do crédito tributário, que deve ser interpretada literalmente, por força do art. 111 do CTN.

Sobreveio o despacho de admissibilidade que deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

Portanto, suscita-se divergência quanto a **se a compensação é meio apto para configurar a denúncia espontânea, afastando a multa de mora**. Indicados como paradigmas os acórdãos nº **1402-002.309** (processo 10880.929074/2010-03 – sessão de 15/09/2016) e nº **3301-01.282** (processo 13618.000133/2005-92 – sessão de 26/01/2012).

Os paradigmas cumprem os requisitos formais previstos no Regimento Interno do CARF, visto que prolatados por colegiados distintos do que proferiu o acórdão recorrido, não reformados até a data de interposição do recurso em exame e não contrários a Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

Examinadas as decisões, confirma-se o dissídio proposto. Em todos os casos tratava-se de pedido de compensação de débitos já vencidos, sem que tenha havido procedimento de ofício.

De um lado, no **acórdão recorrido** prevaleceu o seguinte entendimento: *“Quando a legislação disse ‘pagamento’ (...) deve se levar em consideração as diversas hipótese de quitação do crédito tributário (...) abrangidas, entre elas, o pagamento via guia própria, o depósito judicial do valor devido e a compensação. (...) Pagamento é termo genérico, gênero, do qual a compensação é uma espécie. (...) Seria discriminatório impedir quem quer quitar sua dívida com créditos a compensar de fazê-lo, comparado a quem paga. Por que somente quem paga, via documentos de arrecadação, poderia aderir à denúncia espontânea? Não faz sentido.”*

Em interpretação divergente, o **paradigma nº 1402-002.309** firmou que *“pagamento e compensação não podem ser equiparados, tanto que o legislador elencou-as como hipóteses diversas de extinção do crédito tributário: o pagamento é previsto no inciso I do art. 156 do CTN, enquanto a compensação é prevista no inciso II do mesmo diploma legal (...) O art. 138 do CTN, ao dispor que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, a meu ver, limitou a possibilidade de sua aplicação a uma das modalidades de extinção do crédito tributário, qual seja, o pagamento”* (grifo e destaque original).

Também diverge do recorrido o **paradigma nº 3301-01.282**, pronunciando: *“Conforme dispõe o art. 138 do CTN, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. (...) o art. 156 do CTN lista onze modalidades de extinção do crédito tributário. Todavia, em se tratando de denúncia espontânea, o legislador elegeu tão somente o pagamento como forma de*

excluir a responsabilidade da infração (...) a compensação não se confunde com pagamento, a forma adotada pela interessada não se subsume àquela prevista na legislação tributária, inexistindo a denúncia espontânea”.

Demonstrada a divergência interpretativa entre Turmas, cabe reexame da matéria pela via especial.

*Pelo exposto, há que ser **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.*

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, alegando, em resumo, que (i) o acórdão recorrido está em completa sintonia com a jurisprudência pacífica da Câmara Superior

de Recursos Fiscais do CARF; (ii) quando se transmite uma Declaração de Compensação, o crédito necessário ao pagamento do tributo compensado já está ingressado nos cofres da União, não sendo pertinente exigir o pagamento de outra forma; (iii) a Recorrida procedeu à compensação de tais débitos, devidamente acrescidos de juros moratórios e excluídas as respectivas multas, antes de qualquer procedimento fiscalizatório; e (iv) o entendimento de que a multa, seja ela moratória ou punitiva, não deve ser aplicada em caso de denúncia espontânea, está em sintonia, também, com a mais abalizada doutrina e jurisprudência

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E eventuais embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Especialmente no que se refere à Fazenda Nacional, de acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do acórdão recorrido em 06.09.2023 (fl. 166) e devolvidos com recurso especial em 22.09.2023 (fl. 181). Assim, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i) o prequestionamento da matéria**, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e (ii) a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que divirjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Com relação ao prequestionamento, o acórdão recorrido versa sobre a matéria a configuração de denúncia espontânea por meio de pedido de compensação, estando, pois, preenchido tal pressuposto de admissibilidade.

No que se refere à divergência interpretativa, o **acórdão recorrido**, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, reproduziu o voto objeto do Acórdão nº 1201-005.948, no qual os julgadores concluíram que “[c]onsidera-se ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 133 do CTN: quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp, desde que o requisito de terem sido pagos os juros seja cumprido”. E, para tanto, invocaram razões meramente de direito. Confira-se:

Quando a legislação disse “pagamento”, entendo que deve se levar em consideração as diversas hipótese de quitação do crédito tributário. Consideram-se abrangidas, entre elas, o pagamento via guia própria, o depósito judicial do valor devido e a compensação.

Isso porque, é o próprio texto legal que diz que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea, **se for o caso**, pelo pagamento, dando a entender que existem outras formas de se liquidar o débito tributário.

A compensação é uma delas. Quando se compensa, está se confessando uma dívida e ao, mesmo tempo, liquidando-a.

Pagamento é termo genérico, gênero, do qual a compensação é uma espécie. Por meio da compensação se quita uma dívida tributária, mesmo que condicionada a ulterior homologação. A ulterior homologação é procedimento que pode levar a um contencioso tributário, é verdade, mas em momento posterior ao pagamento inicial confessado, e não mancha o fato de que o contribuinte quitou sua dívida no momento da compensação. Pode ser que a homologação seja tácita, que nunca ocorra o questionamento daquele crédito e débito confessado que terá, desde sempre, sido considerado pago, liquidado pelo crédito.

E mais, ficando a compensação sujeita à ulterior homologação, caso não haja crédito para pagar a denuncia espontânea, o tramite processual de cobrança será seguido normalmente, ou seja, será expedido despacho decisório para conhecimento da interessada que irá se defender, se quiser. O Fisco tem como cobrar aquela dívida nascida da compensação.

² Acórdão n. 9900-00.149, de 08.12.2009.

Mas não é só isso. A compensação advém de pagamentos anteriores feitos a maior ou em situação que gerou crédito. Portanto, em algum momento, houve um pagamento. E esse compõe o saldo do crédito a compensar.

Seria discriminatório impedir quem quer quitar sua dívida com créditos a compensar de fazê-lo, comparado a quem paga. Por que somente quem paga, via documentos de arrecadação, poderia aderir à denúncia espontânea? Não faz sentido. (...)

Importante registrar que outro requisito para a quitação da denúncia espontânea é o pagamento dos juros de mora e, no caso, ficou comprovado que a Recorrente pagou tais juros. Portanto, cumpriu os requisitos da lei para se aproveitar do benefício da liquidação de passivo em a incidência da multa.

No **Acórdão paradigma nº 1402-002.309**, por sua vez, os julgadores negaram provimento ao recurso voluntário por entender que “[à]s declarações de compensação (PER/DCOMP) não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que a extinção do crédito tributário por pagamento (art. 156, I, do CTN) não se confunde com a extinção por meio de compensação (art. 156, II do CTN)”.E, nesse contexto, a decisão foi meramente de direito. Confira-se:

A questão gira em torno da definição se a compensação, hipótese de extinção de crédito elencada no art. 156, inciso II, do CTN poderia ser equiparada a pagamento, nos termos do art. 138 do CTN. O i. Conselheiro Relator entendeu que sim. Filio-me à corrente que entende que pagamento e compensação não podem ser equiparados, tanto que o legislador elencou as como hipóteses diversas de extinção do crédito tributário: o pagamento é previsto no inciso I do art. 156 do CTN, enquanto a compensação é prevista no inciso II do mesmo diploma legal. Veja-se que o art. 156, em seu inciso VII, ainda elencou como hipótese de extinção do crédito tributário o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.

Portanto, embora pagamento e compensação extingam o crédito tributário, cada um o faz com suas características e consequências peculiares: enquanto no pagamento não mais se discute a extinção do crédito tributário, na compensação extingue-se o crédito tributário, sob condição resolútorias de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96), ou seja, a declaração de compensação pode ter seus efeitos revertidos pela autoridade administrativa.

O art. 138 do CTN, ao dispor que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, **do pagamento** do tributo devido e dos juros de mora, a meu ver, limitou a possibilidade de sua aplicação a uma das modalidades de extinção do crédito tributário, qual seja, o pagamento. Quisesse o legislador que outras hipóteses de extinção fossem aplicáveis para fins de denúncia espontânea, assim o teria feito expressamente.

No **Acórdão paradigma nº 3301-001.282**, igualmente concluíram os julgadores que “[d]entre as modalidades de extinção do crédito tributário o legislador elegeu apenas o pagamento, no caso de denúncia espontânea”. A decisão é sucinta e, igualmente, baseia-se em argumentos manifestamente de direito:

Conforme dispõe o art. 138 do CTN, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. A recorrente alega haver cumprido a exigência imposta referente ao pagamento do tributo devido, o qual teria se dado pela compensação, forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, II do CTN.

Observe-se que o art. 156 do CTN lista onze modalidades de extinção do crédito tributário. Todavia, em se tratando de denúncia espontânea, o legislador elegeu tão somente o pagamento como forma de excluir a responsabilidade da infração.

Portanto, vez a compensação não se confunde com pagamento, a forma adotada pela interessada não se subsume àquela prevista na legislação tributária, inexistindo a denúncia espontânea, razão pela qual **nega-se provimento** ao recurso voluntário.

Caracterizada está, portanto, a exigida divergência interpretativa e, por tal razão, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

II – MÉRITO

No mérito, a questão se resolve pela aplicação da Súmula CARF nº 203, aprovada em 26.09.2024 e com vigência a partir de 04.10.2024, que assim dispõe:

A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

A aplicação das súmulas do CARF é obrigatória aos conselheiros do CARF, sob pena de perda do mandato, nos termos do art. 85, VI do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Assim, por força da Súmula CARF nº 203, deve ser dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

III - CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic