



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10280.900261/2008-41  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-004.078 – 1ª Turma  
**Sessão de** 13 de março de 2019  
**Matéria** CSLL - DENUNCIA ESPONTANEA NA COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** EXMAM - EXPORTADORA DE MADEIRAS AMAZÔNICA EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2003

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo.

JULGAMENTO *EXTRA PETITA*. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência da denúncia espontânea inserta no art. 138, do CTN, para justificar o pretendido afastamento da multa de mora sobre os débitos vencidos que se pretendia compensar só com o pagamento do principal e juros. Em não o fazendo, conforme juízo do Colegiado *a quo*, não se verifica julgamento *extra petita* ou preterição do direito de defesa por inovação no julgado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto à decisão *extra petita* e à preterição do direito de defesa por inovação no julgado, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que lhe deu provimento e (ii) quanto à exclusão da multa pela denúncia espontânea, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia de Carli Germano, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, momentaneamente, quanto ao item (i), o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

## Relatório

Trata-se o presente feito, de PER/DCOMP nº 03737.36497.220405.1.2.037222, transmitida em 22.04.2005, através da qual foi solicitada a compensação de CSLL (saldo negativo/ano calendário 2003), no valor original de R\$ 222.397,98 (duzentos e vinte e dois mil trezentos e noventa e sete reais e noventa e oito centavos).

O Despacho Decisório (e-fls. 154) não homologou o pedido, asseverando que "não houve apuração de crédito na DIPJ correspondente ao período de apuração do saldo negativo informado no PER/DCOMP".

A Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (e-fls. 1 a 18), alegando que optou por apurar IRPJ e CSLL devidos com base no lucro real anual e antecipações mensais calculadas por estimativas e que a antecipação efetuada mensalmente excedeu ao valor da CSLL devida anualmente, resultando em crédito passível de recuperação.

A decisão de primeira instância (e-fls. 168 a 175) deu parcial provimento à manifestação de inconformidade da contribuinte, reconhecendo direito creditório, posto considerar as compensações parcialmente homologadas. Confira-se abaixo a ementa do Acórdão nº 01-22.780:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO  
CSLL

Ano-calendário: 2003

Ementa:

SALDO NEGATIVO CSLL. FALTA DE APURAÇÃO. VERDADE MATERIAL. Comprovado o erro de fato no preenchimento da ficha de apuração da CSLL na DIPJ, que olvidou os pagamentos de estimativas mensais já informados em ficha própria, a autoridade administrativa, em nome da verdade material, deve apurar o saldo de imposto a pagar com base nas informações declaradas e comprovadas.

Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 180 a 220) ao qual foi negado provimento em Acórdão nº 1803-001.740, de 13 de junho de 2013 (e-fls. 253 a 257). Confira-se abaixo a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2003

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE MORA.

Comporta à empresa recorrente juntar ao feito a DCTF como forma de comprovar, de forma pretérita ao procedimento fiscal, para fazer jus à denúncia espontânea pleiteada.

requerendo: Ato contínuo, opôs a Contribuinte Embargos de Declaração (e-fls. 262 a 272)

a) o reconhecimento da decisão *extra petita* contida no Acórdão Embargado;

b) a decorrente omissão pelo Acórdão quanto aos argumentos relativos à espontaneidade no cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte e não avaliados em decorrência dos efeitos da decisão *extra petita* contida no Acórdão; e

c) a omissão quanto a argumentos expendidos pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário e que não guardam relação com a comprovação da espontaneidade no cumprimento da obrigação tributária.

O Despacho de Admissibilidade dos Embargos (e-fls. 302 a 309) não admitiu os embargos.

Ainda inconformada, interpôs a autuada, Recurso Especial (e-fls 320 a 363), alegando divergência de interpretação da legislação tributária em relação às seguintes matérias:

a) decisão *extra petita*; e

b) preterição do direito de defesa por inovação no julgado; e

c) exclusão da multa pela denúncia espontânea.

Apresentou os seguintes Acórdãos paradigmas em relação às matérias dos itens "a" e "b", acima referidos, as quais foram analisadas conjuntamente, devido à relação causal que as une:

**Acórdão nº 201-80.714** (Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, inteiro teor anexado ao recurso):

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IPI. AUTO DE INFRAÇÃO, DECADÊNCIA E JUROS DE MORA. MATÉRIA NÃO ALEGADA NO RECURSO. JULGAMENTO *EXTRA-PETITA*.

A apreciação, no Acórdão embargado, de matérias não alegadas no recurso representa julgamento *extra-petita*, que deve ser ajustado no âmbito de embargos declaratórios.

Embargos acolhidos.

**Acórdão nº 103-22.569** (Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, inteiro teor anexado ao recurso):

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - INOVAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - O dever-poder de decidir conferido ao Delegado da Receita Federal de Julgamento está adstrito aos termos do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, não lhe sendo permitido aperfeiçoá-lo ou transformá-lo de qualquer forma, sob pena de transposição de sua competência legal.

Recurso Voluntário a que se dá provimento.

Em relação à matéria do item "c" (exclusão da multa pela denúncia espontânea), indicou os seguintes paradigmas:

**Acórdão nº 3403-003.628** (3ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, inteiro teor anexado ao recurso):

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONFISSÃO PREVIA. DIFERENÇA DE VALOR CONFESSADA E PAGA EM MOMENTO SUPERVENIENTE. RECURSO REPETITIVO. ART. 62-A DO RICARF.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça não é de que a denúncia espontânea seria impossível em tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mas de que a denúncia espontânea não se configura se o contribuinte, em razão de tal sistemática de lançamento, faz a prévia confissão do débito e deixa transcorrer o prazo de vencimento, para depois pretender uma falsa espontaneidade (Súmula STJ/360 e Recursos Especiais nºs 886.462 e 962.379 da Primeira Seção do STJ, Dje 28/10/2008).

Não se tratando de prévia confissão, mas de diferença de tributos que foi confessada e paga de maneira superveniente, aplica-se a denúncia espontânea, afastando-se a aplicação de penalidades, em cujo conceito se insere a multa de mora.

Entendimento firmado em regime de recurso repetitivo, na forma do art. 543-C do CPC (Recurso Especial nº 1.149.022, da Primeira Seção do STJ, Dje 24/06/2010), que deve ser aplicado no julgamento administrativo por força do art. 62-A do Regimento Interno deste Conselho. Precedentes (acórdão 3403-001.946, j. 19/03.2013; acórdão 3403-002.060, j. 24/03/2013).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

São equivalentes o recolhimento por meio de DARF e a compensação por meio de DCOMP para o efeito de configuração da denúncia espontânea, na forma do art. 138 do CTN.

**Acórdão nº 9303-003.365** (3ª Turma da CSRF, inteiro teor anexado ao recurso):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/02/2001 a 31/07/2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INCABÍVEL. ART. 138 do CTN.

A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios, antes do início do procedimento de fiscalização, afasta a aplicação de multa, inclusive a de mora. Precedentes jurisprudenciais.

O despacho de admissibilidade (e-fls. 402 a 406) deu seguimento ao recurso especial interposto, ao entender ter sido demonstrada a divergência jurisprudencial em relação à todas as matérias apresentadas.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 408 a 412), sem questionar a admissibilidade do recurso especial do contribuinte.

No mérito, contudo, alega que o colegiado *a quo* agiu corretamente ao tratar da denúncia espontânea, pois foi a própria contribuinte quem levantou tal questão em seu recurso voluntário e, como o julgador tem o dever de decidir a causa com base nos fatos alegados e provado pelas partes, com base nos artigos 141 e 492 do CPC e nos princípios dispositivo da demanda e da congruência, concluiu que a insurgência da ora recorrente é infundada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

### Conhecimento

Conforme o despacho de admissibilidade atestou (p. 402/406), o recurso especial do contribuinte (p. 320/363) é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante à admissibilidade do recurso, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

### Mérito

Antes de fixar os pontos controvertidos trazidos a julgamento deste Colegiado em razão da admissibilidade do recurso especial interposto pelo contribuinte, é preciso fazer uma rápida retrospectiva dos fatos ocorridos no decorrer deste processo administrativo, de tal forma a balizar o próprio julgamento.

Verificou-se, inicialmente, que o Recorrente apresentou um Pedido de Restituição – PER nº 03737.36497.220405.1.2.03-7222 (p. 25/33), no qual está indicado um saldo negativo de CSLL, AC 2003, no valor de R\$ 222.397,98.

Tal crédito foi utilizado em duas declarações de compensação (p. 142/149 e p. 150/153), sendo que a DRF de origem, em despacho decisório de p. 34, não reconheceu o crédito pleiteado via PER em razão de que o mesmo não foi devidamente apurado na DIPJ2004: enquanto o PER/DCOMP informa um saldo negativo de R\$ 222.397,98, na DIPJ o valor é R\$ 0,00.

Apresentada a manifestação de inconformidade cabível, a DRJ de origem, através do v. acórdão de p. 168/175, reconheceu a totalidade do direito creditório. Contudo, homologou parcialmente as compensações pleiteadas, uma vez que os débitos trazidos à compensação estavam vencidos por ocasião da transmissão dos PER/DCOMPs, mas não contemplavam a incidência da multa de mora respectiva.

Apresentado recurso voluntário cabível, o Colegiado *a quo* decidiu pela manutenção da decisão recorrida, não reconhecendo a ocorrência da denúncia espontânea, sob o argumento de que “comporta à empresa recorrente juntar ao feito a DCTF como forma de comprovar, de forma pretérita ao procedimento fiscal, para fazer jus à denúncia espontânea pleiteada”.

À vista dessa r. decisão, o contribuinte apresentou embargos de declaração (p. 262/280), os quais foram rejeitados (p. 302/309), apresentando, em seguida, o seu recurso especial (p. 320/363).

Através do r. despacho de admissibilidade de p. 402/406, o referido recurso especial foi admitido em relação a três temas, abaixo enumerados:

1. Decisão *extra petita*;
2. Preterição do direito de defesa por inovação no julgado; e,
3. Exclusão da multa pela denúncia espontânea.

Os itens 1 e 2 foram tratados em conjunto no despacho de admissibilidade, “devido à relação causal que as une, bem como devido ao fato de a Recorrente ter se utilizado basicamente dos mesmos argumentos para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial em relação a ambos”.

Assim, em contraposição ao v. acórdão recorrido, foi indicado o v. acórdão 201-80.714, que firma posicionamento no sentido de que “a apreciação de matérias não alegadas no recurso representa julgamento *extra petita*, que deve ser ajustado no âmbito de embargos declaratórios” e, no segundo paradigma (103-22.569), firma-se entendimento de que “o dever-poder de decidir conferido ao Delegado da Receita Federal de Julgamento está adstrito aos termos do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, não lhe sendo permitido aperfeiçoá-lo ou transformá-lo de qualquer forma, sob pena de transposição de sua competência legal”.

Para explicitar a divergência, a Recorrente esclareceu, de acordo com o despacho de admissibilidade, que “se nem o despacho decisório nem o acórdão da DRJ sequer mencionam a perda da espontaneidade não há fundamento legal para que se exija da Recorrente que faça prova de que não perdeu aquele benefício” e o i. Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF concluiu que “diante de hipóteses equiparáveis ao recorrido, decidiu-se que a apreciação de matéria até então não alegada nas fases processuais pretéritas representaria julgamento *extra petita*, no primeiro paradigma, e inovação no julgado, com conseqüente extrapolação dos limites de atuação da autoridade julgadora, no segundo paradigma”.

Como se vê, para que seja possível o julgamento em relação aos temas 1 e 2 acima enumerados, era imprescindível fazer uma retrospectiva dos fatos e uma síntese do r. despacho de admissibilidade que determinou o prosseguimento do recurso especial interposto pelo contribuinte.

Inicialmente, frise-se que o r. Despacho Decisório de p. 34 negou o direito creditório ao contribuinte e que o v. acórdão DRJ de p. 168/175 reconheceu integralmente o direito creditório pleiteado. Ou seja, o problema do contribuinte não estava nos créditos, mas nos débitos trazidos à compensação via DCOMP.

A DRJ, ao tratar de tais débitos, no voto vencedor, esclarece no dispositivo de p. 175: “considerar as compensações parcialmente homologadas, nos termos da listagem de débitos/saldos remanescentes e do demonstrativo analítico de compensação, anexos”.

A dita listagem não está na sequência do voto, mas o contribuinte, em seu recurso voluntário, a partir da p. 233, apresenta o extrato do processo e, nas p. 291/299 são os mesmos apresentados novamente.

Analisando o referido extrato, verifica-se que a falta de crédito para a compensação dos débitos apresentados pelo contribuinte decorreu do acréscimo da multa de mora aos débitos compensados após o seu vencimento.

Desta forma, em recurso voluntário (p. 180/249), o próprio contribuinte trata, pela primeira vez, da ocorrência de denúncia espontânea no caso concreto, a qual justificaria a não consideração de multa de mora na indicação dos débitos a serem compensados, contrapondo-se, assim, à decisão da DRJ que homologou parcialmente as compensações pleiteadas.

Sem adentrar à correção, ou não, dos fundamentos do v. acórdão recorrido, verifica-se que o Colegiado *a quo* firmou posicionamento de que o contribuinte, ao apresentar seu recurso voluntário, não se desincumbiu da tarefa de comprovar a ocorrência da denúncia espontânea e, desta forma, negou provimento ao recurso voluntário interposto.

O equívoco do posicionamento do contribuinte reside na suposição de que o v. acórdão exarado pela DRJ de origem não teria tratado da perda da espontaneidade. A partir do momento que foi homologada parcialmente a compensação e determinada a incidência legal da multa de mora aos **débitos vencidos** trazidos à compensação, cabia, sim, ao contribuinte comprovar a ocorrência da denúncia espontânea inserta no art. 138, do CTN, para justificar o pretendido afastamento da multa de mora sobre os débitos vencidos que se pretendia compensar só com o pagamento do principal e juros.

Em não o fazendo, conforme juízo do Colegiado *a quo*, que justificou sua decisão para não reconhecer a ocorrência da denúncia espontânea e manter a incidência da multa de mora tendo por parâmetro o recurso voluntário interposto e os documentos que o integram, não se verifica, com a devida vênia, julgamento *extra petita* ou preterição do direito de defesa por inovação no julgado.

Esse entendimento é robustecido pela constatação que o contribuinte sabia, pelos extratos de compensação que anexou ao seu recurso voluntário, que a diferença que justificava a homologação parcial emanada da r. decisão da DRJ decorria da incidência da multa de mora sobre os débitos trazidos à compensação e que a obtenção da homologação total de suas compensações decorria da necessidade de comprovar o atendimento do disposto no art. 138, do CTN.

Em relação ao item 3, a questão é mais complexa do quanto decidido pelo Colegiado *a quo*, pois a simples apresentação da DCTF não faria prova do direito do contribuinte em ter reconhecida a denúncia espontânea e, conseqüentemente, o afastamento da multa de mora no caso concreto.

Explica-se.

A insuficiência de crédito decorreu de imputação de multa de mora aos débitos de CSLL e IRPJ trazidos à compensação através das DCOMPs de p. 142/149 e p. 150/153, uma vez que a primeira foi transmitida em 04.07.2005 (p. 142) e os débitos são de maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro/2004; e, a segunda, transmitida na mesma data (p. 150), tem débito de IRPJ de janeiro/2005.

Ou seja, as compensações deram-se após a data de vencimento, mesmo que antes de qualquer procedimento fiscalizatório e, assim, não foi reconhecida a ocorrência de denúncia espontânea, inserta no art. 138, do CTN, para afastar a incidência da referida multa de mora.

A Recorrente, em seu recurso especial, defende a ocorrência da denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN e, conseqüentemente, o afastamento da imputação da multa de mora decorrente do v. acórdão da DRJ e mantido no v. acórdão recorrido.

Para tanto, parte da premissa que “são equivalentes o recolhimento por meio de DARF e a compensação por meio de DCOMP para o efeito de configuração da denúncia espontânea, na forma do art. 138, do CTN (**3403-003.628**) e que “a denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios, antes do início do procedimento de fiscalização, afasta a aplicação de multa, inclusive a de mora (**9303-003.365**)”.

Expõe que “a não homologação de 100% da compensação e a decorrente extinção da totalidade do crédito tributário vinculado nas Declarações de Compensação corresponde ao lançamento da multa – ainda que de forma camuflada – já que o julgador originário rateou e redistribuiu a compensação realizado pelo contribuinte que vinculou ao crédito reconhecido para extinção de 100% do principal e juros, enquanto o agente fazendário inovou aquela vinculação redistribuindo o crédito para compensação de parcela do principal, parcela dos juros e parcela de multa, esta indevida”, equiparando tal fato a um “lançamento de multa inexistente”.

Defende, ainda, citando jurisprudência do E. STJ, inserta no RESp nº 805.753/RJ, que “a existência de recolhimento a menor (não conjugado de entrega de qualquer declaração ao Fisco), efetuou o pagamento da diferença apurada acrescida de juros legais, acompanhada de confissão do débito tributário, o que, em conformidade com a jurisprudência sedimentada nesta Corte Superior, impõe a aplicação do benefício da denúncia espontânea, com a conseqüente possibilidade de exclusão da multa moratória”, complementando adiante que “destarte, não se tratando o caso em exame de recolhimento a destempe de tributo já constituído por meio de declaração do contribuinte, mas de confissão do débito com pagamento integral, antes de qualquer procedimento administrativo do Fisco, entendo configurada a denúncia espontânea – Min. Denise Arruda, em voto vista no mesmo recurso especial”. No mesmo sentido: Medida Cautelar 15.678, julgada no STJ.

Cita, por fim, o julgamento do Recurso Especial 1.149.022/SP pela 1ª Seção do STJ, representativo de controvérsia (art. 543-C, do CPC), no qual restou assentado que “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”, afirmando, ao final que o caso ora em discussão é em tudo idêntico àquele.

E, para corroborar a sua tese de que a compensação equivale a pagamento, transcreve o art. 156, do CTN, que relaciona as situações jurídicas que extinguem o crédito tributário.

A questão controvertida neste processo foi objeto de decisão neste Colegiado recentemente, por ocasião do julgamento do processo administrativo nº 10980.001789/2004-15, no qual, por maioria, foi reconhecida a ocorrência de denúncia espontânea nos casos em que o contribuinte “envia Declaração de Compensação posteriormente ao vencimento do tributo e anteriormente à transmissão da DCTF”, equiparando a Declaração de Compensação a pagamento.

Na ocasião, acompanhei o voto vencedor, de lavra do i. Conselheiro Luís Fabiano Alves Penteado, tendo em vista que o mesmo estava amparado em precedentes do E. STJ – REsp 1.122.131/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, julgado em 24.05.2016, no qual restou consignado ser “usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento”; EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 20.08.2015, no qual fixou-se entendimento de que “a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, saldo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação”.

No entanto, tendo em mãos o presente caso, aprofundei o estudo acerca do tema e pude constatar que o tema da equivalência de compensação a pagamento, para fins de denúncia espontânea – art. 138, do CTN, não era pacífico naquele E. Tribunal, inexistindo, até o momento, posicionamento em sede de recurso repetitivo (art. 1036, do CPC) no âmbito do E. STJ.

Apenas para ilustrar, transcrevo decisões do E. STJ, 2ª Turma, em sentido diametralmente oposto à equiparação de compensação e pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea:

AgInt no REsp 1568857/PR AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2015/0297768-0

Relator: Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 16/05/2017

Data da Publicação: DJe 19/05/2017

#### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. DEFICIÊNCIA NA ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC/73. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão incorreu em omissão, contradição ou obscuridade. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.

**2. A compensação tributária não se equipara a pagamento de tributo para fins de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea regido pelo art. 138 do CTN.** Precedentes: EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe30/11/2016; AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/9/2015; AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/9/2012.

3. Agravo interno a que se nega provimento. (grifamos)

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente), Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

REsp 1657437/RS RECURSO ESPECIAL 2017/0046101-0

Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 04/04/2017

Data da Publicação: DJe 25/04/2017

#### EMENTA

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o pagamento do tributo é realizado através da compensação" (fl. 665, e-STJ).

2. A Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, firmou o entendimento de que "a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. **Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN**".

3. Recurso Especial provido. (grifamos)

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: ""A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente) e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator."

Havendo, portanto, precedentes em ambos os sentidos, estaria este Colegiado livre para decidir em um ou outro sentido conforme a livre convicção de cada julgador.

Contudo, a partir da decisão acima transcrita – Resp 1.657.437/RS, o tema subiu, através de Embargos de Divergência, para julgamento por parte da 1ª Seção do STJ, a qual tem a incumbência de uniformizar os julgamentos exarados pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, competentes para julgamento naquele Tribunal em matéria tributária.

Veja-se decisão da C. 1ª Seção do E. STJ, exarada em setembro/2018:

AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. nº 1.657.437/RS (2017/0046101-0)

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA

Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ

Data do Julgamento: 12/09/2018

Data da Publicação: DJe 17/10/2018

#### EMENTA

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que 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. Precedentes.

2. Agravo interno desprovido.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

A decisão acima transitou em julgado em 14.12.2018.

Desta forma, seguindo a decisão da 1ª Seção do E. STJ, que difere a situação de pagamento e compensação para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, mantenho a incidência legal da multa de mora no caso concreto, não reconhecendo a ocorrência da denúncia espontânea.

E, uma vez não acolhida a denúncia espontânea, o que se tem é um crédito menor do que o débito declarado/confessado em PER/DCOMP.

Por fim, em que pese os argumentos dispendidos pela Recorrente, a imputação proporcional não é ilegal. Não faria o menor sentido quitar integralmente o principal e os juros decorrentes e manter, exclusivamente, a multa de mora. Por ser um consectário legal, na medida em que incide sobre o principal, não poderia a multa de mora remanescer sozinha. Desta forma, a imputação proporcional é uma técnica legal para que todo o valor do crédito do contribuinte seja utilizado e o eventual saldo devedor esteja distribuído de maneira adequada entre principal, juros e multa devidos.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte, reconhecendo que, para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo, mediante compensação.

É o voto

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

## Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Com a devida vênia, no presente caso divergi do Relator por entender que restou configurada a preterição ao direito de defesa do contribuinte.

Passo a declarar meu voto.

O Decreto 70.235/1972, norma que regula o processo administrativo fiscal, estabelece dentre as hipóteses de nulidade de decisões aquelas proferidas com preterição ao direito de defesa (art. 59, II).

Embora se trate de um conceito jurídico indeterminado, um dos exemplos clássicos de preterição ao direito de defesa é aquele em que o juiz decide com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar.

É nesse contexto que o atual Código de Processo Civil - CPC/15 (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015) -- aplicável supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo fiscal (cf. art. 15 do CPC/15) -- traz, logo em seus primeiros artigos, no capítulo intitulado "Normas Fundamentais do Processo Civil", os seguintes dispositivos (grifamos):

Art. 9º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica:

I - à tutela provisória de urgência;

II - às hipóteses de tutela da evidência previstas no art. 311, incisos II e III;

III - à decisão prevista no art. 701.

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

Pois bem. Na hipótese dos autos, temos o caso em que o contribuinte apresentou declaração de compensação (PER/Dcomp) visando ao aproveitamento de crédito de saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2003, no valor de no valor de R\$ 222.397,98.

A princípio, a compensação foi negada simplesmente porque, mediante o cruzamento eletrônico de dados, verificou-se que o crédito de saldo negativo informado na DIPJ estava zerado.

O contribuinte então apresentou manifestação de inconformidade e comprovou que se tratava de mero erro de preenchimento da DIPJ. Neste sentido, o voto vencedor na Delegacia de Julgamento (DRJ) afirmou que "*resta claro o equivoco da recorrente no sentido de esquecer de inserir na ficha da apuração da CSLL as estimativas pagas durante o ano-calendário 2003*". Assim, a DRJ reconheceu a integralidade do direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 222.397,98, no entanto considerou as compensações apenas parcialmente homologadas, "nos termos da Listagem de Débitos/Saldos Remanescentes e do Demonstrativo Analítico de Compensação", que trouxe anexos.

Ou seja, conforme observou o voto do nobre Relator, problema não mais estava nos créditos e passou a ser o montante dos débitos que se pretendeu compensar.

Foi apenas após a análise de tal listagem e demonstrativo anexos à decisão da DRJ que o contribuinte percebeu que, muito embora seu crédito tenha sido integralmente reconhecido, sua compensação não foi integralmente homologada porque o voto condutor daquela decisão não reconheceu os efeitos da denúncia espontânea (artigo 138 do CTN<sup>1</sup>), deixando de exonerá-lo do pagamento da multa de mora sobre os tributos confessados.

De se ressaltar que não há uma linha na decisão da DRJ tratando especificamente do motivo que levou a homologação a ser apenas parcial. Somente por dedução, após a análise dos cálculos anexos ao acórdão da DRJ, é que o contribuinte pode concluir que a DRJ tinha considerado um valor maior de débito, por ter nele incluído a multa de mora, a qual não havia constado do valor originalmente por ele confessado em sua PER/Dcomp.

Teria a DRJ incluído a multa de mora em seus cálculos por mero erro ou esquecimento? Seria porque se tratava de declaração de compensação e não de pagamento em espécie? Ou porque não haveria espontaneidade? Enfim, a experiência mostra que de fato há diversos motivos pelos quais as autoridades fiscais podem considerar não aplicável o artigo 138 do CTN às declarações de compensação apresentadas pelos contribuintes, mas não se sabe, no caso em questão, qual deles foi relevante para que a autoridade julgadora de primeira instância não considerasse o artigo 138 do CTN aplicável ao caso.

Oportuno notar que a legislação processual prevê expressamente que as decisões, atos administrativos que são, devem ser devidamente fundamentadas, a exemplo do artigo 50 da Lei 9.784/1999 -- a qual regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, nos termos de seu artigo 69.

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

- I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;
- II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;
- III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;
- IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;
- V - decidam recursos administrativos;
- VI - decorram de reexame de ofício;
- VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;
- VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

---

<sup>1</sup> 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.

§ 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2o Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3o A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

De qualquer forma, também não há dúvida de que o debate acerca da denúncia espontânea e seus efeitos apenas foi inaugurado após a decisão da DRJ.

Nesse passo, foi no recurso voluntário -- primeira e única oportunidade que teve o contribuinte de se manifestar no processo acerca da denúncia espontânea, e sem saber os motivos que levaram a DRJ a não considerá-la aplicável -- que o contribuinte então alegou, de maneira inaugural, em contraposição aos cálculos da DRJ, a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea ao caso, bem como a impossibilidade de a DRJ alterar de ofício os valores de débito declarados, eis que isso teria resultado no lançamento de multa por via transversa (isto porque, no seu entender, se o contribuinte declarou na PER/DComp a vinculação da totalidade do crédito pleiteado com a totalidade do principal e juros devidos, a DRJ não poderia alterar tal vinculação, fazendo incidir multa e assim dando origem à parcela da compensação não homologada).

Ao analisar o recurso voluntário, o acórdão recorrido, após afirmar que a discussão que remanesceu de fato foi apenas sobre se a multa de mora era ou não devida, simplesmente negou provimento por considerar que o contribuinte não comprovou a sua espontaneidade, por não ter juntado aos autos o documento que provaria que o débito que ele pretendeu confessar não havia sido previamente declarado como devido. A concisão do voto permite a sua reprodução integral, *verbis*:

O Recurso Voluntário preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se, o presente feito, de PER/DCOMP n° 03737.36497.220405.1.2.037222, transmitida em 22.04.2005, através da qual foi solicitada a compensação de CSLL (saldo negativo/ano calendário 2003), no valor original de R\$ 222.397,98 (duzentos e vinte e dois mil trezentos e noventa e sete reais e noventa e oito centavos). A decisão proferida em primeira instância não homologou totalmente a compensação, porquanto entender que apenas em parte o crédito havia sido comprovado.

Ocorre que o presente feito trata-se de erro no preenchimento de Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (PER/DCOMP) e não de alteração da origem do crédito pleiteado. Ademais, tem-se que a própria autoridade de primeira instância reconheceu parte dos valores e a recorrente admite que deveria ter indicado o pagamento de estimativas mensal nas fichas (16 e 17) para as devidas deduções ao final do período de apuração, compondo assim o saldo negativo correspondente.

Contudo, o que se tem de fato no presente feito é a discussão quanto aos acréscimos legais, multa de mora, que persiste no feito. Como o a empresa recorrente não juntou ao presente feito a DCTF, com a finalidade de comprovar que a mesma foi realizada de forma pretérita ao procedimento, não faz jus à denúncia espontânea, tal como pleitea.

Diante do exposto voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário.

O contribuinte opôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados por despacho.

A resumida análise do *iter* processual acima elaborada foi necessária para demonstrar a preterição ao direito de defesa do contribuinte.

Isso porque, mesmo que se coloque em dúvida a efetiva necessidade de fundamentação da decisão da DRJ -- o que já pode ser considerado uma afronta ao princípio do devido processo legal e à necessidade de fundamentação dos atos administrativos, para dizer o mínimo -- a decisão recorrida, ao confirmar tal decisão e então, analisando inauguralmente a questão acerca da denúncia espontânea, negar o direito do contribuinte com base em argumento que até então não fazia parte da lide, exigindo dele uma prova que ele nunca havia sido instado a produzir e que sequer estava em debate até então, acabou por confirmar a preterição a seu direito de defesa.

Em um cenário em que jamais se questionou a espontaneidade do cumprimento de uma obrigação, a pretensa falta de comprovação da sua ocorrência não poderia servir de argumento -- e foi o único, no caso -- para a negativa de provimento ao recurso.

Se o julgador, naquela ocasião, ainda tinha dúvidas sobre a prova da espontaneidade do contribuinte, e sendo essa uma questão nova nos autos, que sequer foi cogitada seja pelo despacho decisório seja pela decisão da DRJ, era o caso, se não de discutir a distribuição do ônus da prova, pelo menos de solicitar as diligências necessárias, em homenagem à dialeticidade processual e à busca pela verdade material que orienta o processo administrativo tributário, tudo em conformidade com a legislação aplicável e também o Regimento Interno deste CARF.

Lembro, por oportuno, que a Lei 9.784/1999 estabelece que "Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias." (art. 37). Da mesma forma, dispõe o artigo 39 dessa mesma norma:

Art. 39. Quando for necessária a prestação de informações ou a apresentação de provas pelos interessados ou terceiros, serão expedidas intimações para esse fim, mencionando-se data, prazo, forma e condições de atendimento.

Parágrafo único. Não sendo atendida a intimação, poderá o órgão competente, se entender relevante a matéria, suprir de ofício a omissão, não se eximindo de proferir a decisão.

Tais dispositivos confirmam que, diferentemente do que ocorre no processo judicial, a busca da verdade material que rege o processo administrativo pode impor ao julgador certos deveres de ação, o que por vezes significa uma verdadeira vedação a que ele decida apenas e exclusivamente com base nos fatos e argumentos trazidos pelas partes.

Portanto, seja em razão de a discussão acerca da denúncia espontânea ter surgido apenas após a decisão da DRJ, sem que o contribuinte tivesse conhecimento sequer do motivo pelo qual não foi aceita a quitação dos débitos sem o acréscimo da multa moratória,

seja em virtude de a decisão recorrida ter sido baseada na ausência de juntada aos autos de documento que já era de conhecimento da Administração, compreendo que não era o caso de se negar de pronto o pleito do contribuinte, impondo-lhe um ônus que, se não era ilegal, foi pelo menos desproporcional se consideradas todas circunstâncias ocorridas nos presentes autos.

Em breves linhas, são estas as razões pelas quais, com a devida vênia, compreendo que, no caso dos autos, restou configurado o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano