



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720017/2010-91
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.061 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de abril de 2022
Recorrente LG ELETRONICS DA AMAZÔNIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

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. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa e manifestou intenção de apresentar declaração de voto

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)
Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luis Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 666 e ss.), apresentado em 04/06/2018, previsto nos arts. 67 e ss. do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, contra o Acórdão n.º 1302-002.324 (da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, fls. 559 e ss.). Através dele o colegiado decidiu rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Na origem, trata-se de pedido de compensação em que o despacho decisório negou reconhecimento ao crédito relativo a saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2002. A decisão da DRJ acolheu parcialmente a manifestação de inconformidade, reconhecendo integralmente o direito creditório, mas homologando apenas parcialmente a compensação declarada, porque o demonstrativo de compensação revelava que o crédito reconhecido compensava parcialmente os débitos, tendo restado saldo devedor do débito de estimativa de CSLL referente a 06/2003.

A 2ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF, analisando o feito, negou provimento ao recurso voluntário em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU QUE RECONHECE O DIREITO CREDITÓRIO INTEGRALMENTE, MAS HOMOLOGA PARCIALMENTE A COMPENSAÇÃO. DÉBITO COMPENSADO VENCIDO. IMPUTAÇÃO DE MULTA DE MORA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A solução do litígio, adotada pelo acórdão recorrido, ao homologar apenas parcialmente a compensação pleiteada, em que pese tenha reconhecido integralmente o direito creditório, decorre da própria legislação que regula o instituto da compensação tributária, que determina a imputação de multa e juros aos débitos compensados depois de vencidos. Inexiste violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa no fato do despacho decisório não ter suscitado tal questão, na medida em que aquele sequer reconheceu o direito creditório pleiteado. Desnecessidade de realização de lançamento das diferenças apuradas. A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

DÉBITOS VENCIDOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A confissão de débitos depois de vencidos em Declaração de Compensação, ainda que antes do início de qualquer procedimento fiscal, não caracteriza denúncia espontânea e, portanto, não exclui a aplicação da multa punitiva. O instituto da denúncia espontânea só se aperfeiçoa mediante o efetivo pagamento do débito confessado.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

Em face do referido acórdão o contribuinte interpôs recurso especial de divergência, visando rediscutir as seguintes matérias: 1- nulidade da decisão da DRJ, pela inovação no critério de cobrança; e 2- denúncia espontânea pela compensação (sem pagamento efetivo).

O despacho de admissibilidade recursal deu seguimento parcial ao feito, admitindo-o apenas em relação ao item (2) acima descrito, nos seguintes termos:

Em relação à matéria, a recorrente requer que seja declarada a nulidade da decisão da DRJ por alteração do critério jurídico e cerceamento do direito de defesa. Alega que a menção ao débito consta tão somente da decisão da DRJ, razão pela qual houve supressão de instância de julgamento, bem como cerceamento do direito de defesa e ofensa ao princípio do contraditório.

O argumento de alteração no critério jurídico foi trazido nos Embargos de Declaração rejeitados, razão pela qual não foi abordado diretamente no acórdão recorrido.

Abaixo, trecho da decisão relacionado à matéria:

“Desta forma, a solução do litígio, adotada pelo acórdão recorrido, ao homologar apenas parcialmente a compensação pleiteada, em que pese tenha reconhecido integralmente o direito creditório, decorre da própria legislação que regula o instituto da compensação tributária, inexistindo, assim, qualquer violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa no fato do despacho decisório não ter suscitado tal questão. O fato é que este nem poderia suscitar tal questão, na medida em que sequer reconheceu o direito creditório pleiteado.

Também não se sustenta a alegação da recorrente de que a questão da diferença exigida é estranha ao presente processo e que para ser discutida teria de haver sua constituição pelo lançamento. Ocorre que “a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados” (art. 74, § 6º da Lei nº 9.430/1996).

Assim, voto por rejeitar a alegação de nulidade suscitada.”.

Antes da análise dos paradigmas relacionados à matéria, cabe uma observação.

Como veremos a seguir, na comparação com os paradigmas apresentados, o contribuinte parte do pressuposto de que a decisão da DRJ inovou, utilizando critério jurídico distinto daquele do despacho decisório. Mas não foi isso que o acórdão recorrido decidiu. O recorrido não identificou, na decisão de 1ª instância, tal mudança de critério. Nem pode este juízo de admissibilidade fazê-lo. Caberia à admissibilidade apenas dar seguimento à matéria caso se apresentasse um paradigma com situação fática muito semelhante àquela julgada pelo recorrido, de modo que do próprio paradigma fosse possível extrair que aquela situação fática específica, comum a ambas as decisões, caracteriza mudança de critério jurídico.

Não é o que acontece. Os paradigmas apresentados trazem situações fáticas muito diferentes, que identificaram, cada qual a sua, como mudança de critério, decidindo a favor do contribuinte que havia sido por ela prejudicado. Portanto, já de pronto verifica-se que os paradigmas não são capazes de estabelecer a divergência pretendida, porque ambos decidem sobre mudança de critério jurídico, enquanto o acórdão recorrido não identificou tal situação.

O primeiro paradigma apresentado para esta matéria, Acórdão nº 3401-002.668, proferido em 23/05/2014 pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, no processo 13817.000157/00-83, referente ao IPI dos períodos de apuração de 01/07 a 30/09/2000, deu provimento ao recurso voluntário para considerar homologadas as compensações. Abaixo, os trechos da ementa necessários à compreensão dos argumentos da recorrente:

IPI. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE UM ESTABELECIMENTO COM DÉBITO DE OUTRO. POSSIBILIDADE.

Não há vedação explícita à possibilidade de uma pessoa jurídica compensar créditos de IPI apurados em um estabelecimento com débitos, do mesmo imposto, apurados por outro estabelecimento, desde que observado o procedimento previsto nos atos normativos pertinentes, não se qualificando tal situação como violação ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, cuja restrição se circunscreve à transferência de créditos, não à compensação.

DESPACHO DECISÓRIO. MODIFICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS. ACÓRDÃO DE JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A decisão exarada em exame de impugnação ou manifestação de inconformidade não pode modificar os critérios jurídicos que nortearam a elaboração do despacho decisório, notificação de lançamento ou auto de infração, a teor do art. 146 do Código Tributário Nacional.

(...)

POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO COM SALDO CREDOR DE ESCRITA TRANSPORTADO DE PERÍODOS ANTERIORES.

O saldo credor verificado ao fim de determinado período de apuração é transferido aos períodos seguintes. Com a entrada em vigor do art. 11 da Lei nº 9.779/99, além da possibilidade de transferência do saldo credor para os períodos seguintes, essa norma estabeleceu o direito ao ressarcimento e a compensação desse saldo. As Instruções Normativas que disciplinam o regime de crédito do IPI devem ser interpretadas em consonância com as normas de hierarquia superior, sendo assim, elas não vedam o direito ao ressarcimento do saldo credor de IPI transportado de períodos anteriores.

O relatório do paradigma nos informa que o processo trata de pedido de ressarcimento de IPI referente ao 3º trimestre de 2000. A DRF Santo André – SP glosou o valor do saldo credor transportado do 2º trimestre de 2000, e homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido.

No relatório há transcrição da ementa da decisão da DRJ em Ribeirão Preto – SP, que julgou a manifestação de inconformidade do contribuinte improcedente. Diz a ementa que: (i) somente os créditos escriturados no trimestre-calendário dão direito a ressarcimento; (ii) reputa-se como não declarada a compensação de débitos com créditos de terceiros, em virtude de vedação normativa; (iii) que a compensação de débito de um estabelecimento filial com crédito de outro estabelecimento filial da mesma empresa configura transferência de crédito escritural e representa uma violação do princípio da autonomia dos estabelecimentos do IPI.

O voto vencido do acórdão paradigma, vencido apenas quanto à possibilidade de ressarcimento de créditos pertencentes a trimestres-calendários distintos daquele para o qual foi formulado o pedido, decidiu, no que diz respeito à compensação de débito de um estabelecimento filial com crédito de outro estabelecimento filial da mesma empresa, que a apuração do imposto e a titularidade do saldo credor verificado, enquanto mantido na escrituração fiscal, segundo a legislação do IPI, pertence ao estabelecimento. No entanto, optando-se pelo seu ressarcimento, e consequente estorno do livro de apuração do imposto, a titularidade do direito creditório passa a pertencer à pessoa jurídica, que pode utilizá-lo para compensação com débitos relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF.

Quanto à matéria objeto da alegada divergência – nulidade da decisão da DRJ, o voto argumentou que a decisão de 1ª instância de fato modificou por completo os critérios jurídicos do despacho decisório. Que o despacho em nenhum momento tratou as compensações apresentadas pelo contribuinte como não declaradas, mas tomou-as como válidas e procedeu à sua homologação parcial, em decorrência da glosa de créditos. Assim, o paradigma decidiu que as compensações já haviam sido objeto de parcial homologação e, no estágio em que se encontravam, não poderiam ser revistas:

“Então, se a instância recorrida entendia equivocadamente o procedimento da unidade preparadora, competia-lhe anular o despacho decisório exarado para que outro fosse produzido, não ela própria, através da decisão, alterar os fundamentos jurídicos do ato administrativo original (despacho decisório), o que não é permitido pelo art. 146 do Código Tributário Nacional.”

O recurso especial do contribuinte, tratando da alteração de critério, diz:

“37. Esse, porém, não é único fundamento para reforma da decisão da DRJ. O voto do Conselheiro Robson traz também como razão de decidir a impossibilidade de alteração de critério jurídico, em razão da aplicação do art. 146 do CTN, acolhendo a alegação (iii) de Recurso Voluntário.”

Comparando-se acórdão recorrido e paradigma, detectam-se diferenças fáticas que impedem a caracterização da divergência pretendida.

O paradigma, como dito acima, reformou a decisão da DRJ no que diz respeito à possibilidade de compensação de crédito de IPI entre diferentes estabelecimentos da mesma empresa, enfrentando as duas razões de decidir, independentes, pela DRJ apresentadas. Uma delas o paradigma decidiu imcabível porque modificava os critérios jurídicos do despacho decisório, uma vez que a DRJ concluiu serem não declaradas compensações já parcialmente homologadas.

O acórdão recorrido, em situação fática muito diversa, decidiu pela improcedência do pleito do contribuinte de anulação da decisão da DRJ porque esta, reconhecendo o crédito, concluiu que ele não era suficiente para quitar os débitos, enquanto o despacho decisório, que não havia reconhecido o crédito, não havia mencionado que sobre o débito compensado incidiriam acréscimos legais (conforme legislação que regulava a matéria já à época da Dcomp). Decidiu que não havia mudança de critério nem cerceamento de direito de defesa.

Então, no caso enfrentado pelo paradigma, a decisão da DRJ havia reformado o despacho decisório, contrariamente ao contribuinte, em substância que o paradigma reputou alteração de critério jurídico, invalidando a decisão. Já no caso enfrentado pelo recorrido, a decisão da DRJ reformou o despacho decisório, a favor do contribuinte. Mas, na aplicação da norma que regula a compensação, detectou que o crédito não era suficiente para quitar o débito.

Não há qualquer semelhança entre os fatos que constituíram a mudança de critério jurídico decisiva no paradigma e aquela alegada no acórdão recorrido. Não há comparação possível entre (i) considerar não declarada compensação já parcialmente homologada e (ii) utilizar o crédito reconhecido para compensar débito com acréscimo legal, quando o despacho decisório não tratou do débito porque não reconheceu o crédito.

Então, como dito acima, o paradigma não é capaz de estabelecer a divergência pretendida porque decidiu com base em situação fática que

identificou como mudança de critério jurídico, enquanto o acórdão recorrido não identificou tal situação.

Além disso, a consequência de cerceamento de direito de defesa, argumento da recorrente, não existe no paradigma, uma vez que este decidiu a favor do contribuinte.

Conclui-se que não se caracteriza, em relação a este paradigma, a divergência suscitada.

O segundo paradigma apresentado para esta matéria, Acórdão nº 9303-001.690, proferido em 05/10/2011 pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, no processo 13052.000295/2003-10, referente à contribuição para o PIS dos períodos de apuração de 01/07 a 31/12/1998, negou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Abaixo, sua ementa:

LANÇAMENTO ELETRÔNICO. DCTF. MOTIVAÇÃO INCONSISTENTE. CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Deve ser cancelado o auto de infração quando a motivação do lançamento (“proc jud de outro CNPJ”) não se mostrou verdadeira, notadamente em face do conteúdo fático-probatório trazido aos autos.

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração.

Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

O relatório do paradigma esclarece que o recurso especial julgado foi interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão que cancelou auto de infração de PIS referente ao ano-calendário de 1998. O fundamento do lançamento era a falta de recolhimento decorrente de declaração inexata, pois o processo judicial que teria reconhecido o crédito compensável se referia a outro CNPJ. Não haveria, assim, crédito vinculado ao contribuinte.

A DRJ de Salvador – BA manteve o lançamento porque, como a ação ordinária proposta pelo contribuinte ainda não havia transitado em julgado, a compensação não poderia ter sido realizada, devendo ser mantida a exigência formalizada no auto de infração. No entanto, o acórdão paradigma considerou o lançamento insubsistente, uma vez que o motivo da lavratura do auto de infração, qual seja, o processo judicial ser de outro CNPJ, não era correto. Isso porque se constatou nos autos que o contribuinte era autor na ação judicial e, por consequência, titular dos créditos.

Como se vê no voto, o colegiado decidiu pela manutenção da decisão de segunda instância, uma vez que o fundamento do lançamento (crédito em processo judicial de outro CNPJ) mostrou-se falso. A DRJ já havia detectado que o contribuinte era detentor do crédito, mas havia mantido a autuação por outro fundamento, qual seja, que a ação ordinária não havia transitado em julgado (não havia certeza e liquidez no crédito).

Aqui também não há como comparar as situações fáticas enfrentadas por acórdão recorrido e paradigma. Naquela enfrentada pelo paradigma, a DRJ, apesar da inexistência do fundamento do lançamento efetuado, manteve o auto de infração por outro critério, antes não mencionado. A decisão de 2ª instância e a CSRF (paradigma) decidiram que a DRJ havia inovado.

Muito diferente é a situação enfrentada pelo acórdão recorrido, que decidiu contrariamente à anulação do acórdão da DRJ que reconheceu o crédito mas concluiu que este não era suficiente para quitar os débitos. Decidiu que o fato do despacho decisório, que não havia reconhecido o crédito, não ter mencionado que sobre o débito compensado incidiriam acréscimos legais, não significava que havia mudança de critério no julgamento da 1ª instância, nem cerceamento de direito de defesa.

Novamente, o paradigma não é capaz de estabelecer a divergência pretendida porque decidiu com base em situação fática que identificou como mudança de critério jurídico, enquanto o acórdão recorrido não identificou tal situação.

Ademais, também aqui a consequência de cerceamento de direito de defesa, argumento da recorrente, não existe, uma vez que o paradigma decidiu a favor do contribuinte.

Assim, também não se caracteriza, neste paradigma, a divergência suscitada. Conclui-se que, em relação à matéria **nulidade da decisão da DRJ**, não restaram preenchidos os pressupostos de admissibilidade.

1- Denúncia Espontânea pela Compensação

A recorrente pede que seja cancelada a exigência da multa de mora imposta, uma vez que a declaração de compensação foi anterior a qualquer procedimento de ofício. Alega que compensação é uma das formas de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do CTN, razão pela qual é cabível o reconhecimento da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

O acórdão recorrido, após transcrever o art. 138 do CTN, concluiu que a norma exige duas condições para o benefício da exclusão da multa: a denúncia (declaração) espontânea do débito, antes de qualquer procedimento fiscal, e o seu pagamento acrescido dos juros de mora, ressaltando que a norma fixa o termo "pagamento" do tributo devido, não se referindo à quitação ou extinção do débito:

“A compensação tributária é uma das formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, II do CTN, mas não se configura em

pagamento, na medida em que está sujeita posterior homologação, sob condição resolutória. Ou seja, poderá não ser confirmada a quitação do tributo se a compensação não for homologada.

Me parece que o dispositivo legal que instituiu a denúncia espontânea é taxativo quanto às condições para sua aplicação. Se, além da confissão do débito, quisesse eleger outra forma de quitação do tributo, além do pagamento, teria o legislador utilizado expressão mais ampla, como a prevista no caput do art. 156 do mesmo código, ou seja a "extinção".

O primeiro paradigma apresentado para esta matéria, Acórdão n.º 3403-003.627, proferido em 18/03/2015 pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, no processo 10680.909710/2012-91, referente à Cofins do período de apuração de 11/2005, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer ao contribuinte a aplicação da denúncia espontânea. Abaixo, sua ementa:

DENUNCIA ESPONTÂNEA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONFISSÃO PRÉVIA. DIFERENÇA DE VALOR CONFESSIONADA 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 n.ºs 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. 543C do CPC (Recurso Especial n.º 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.

A decisão:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer ao contribuinte a aplicação da denúncia espontânea no pagamento realizado em relação

ao débito confessado e pago por meio da Dcomp 09450.04233.280907.1.3.04.8672, cujo efeito é o de afastar a exigência de multa, devendo ser recalculado pela Delegacia de origem o aproveitamento do crédito em relação aos débitos apresentados pelo contribuinte, mas apenas considerando o valor do principal e os juros, sem o cômputo de multa. Os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Jorge Freire votaram pelas conclusões.

O relatório do paradigma informa que se trata de Dcomp na qual o contribuinte apresenta como crédito valor de recolhimento a maior de Cofins referente a 31/11/2005, recolhido em 15/12/2005. O Despacho Decisório Eletrônico homologou apenas parte da compensação porque os DARF indicados não quitavam os débitos, restando saldo devedor.

Conforme o relatório, em sua manifestação de inconformidade o contribuinte esclareceu que a compensação foi homologada imputando aos débitos compensados multa por atraso no pagamento, o que acarretou saldo remanescente do crédito original de R\$ 720.278,40. Por isso a compensação foi homologada parcialmente, sob o fundamento da insuficiência de crédito a compensar, vez que parte deste foi utilizado nos encargos com acréscimo do valor da multa de mora.

A DRJ em Belo Horizonte – MG negou provimento à manifestação de inconformidade, decidindo que não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o contribuinte compensa o débito mediante apresentação de Dcomp. O contribuinte, então, apresentou Recurso Voluntário sustentando a nulidade da decisão da DRJ por falta de motivação sobre as provas produzidas, visto que acostou aos autos o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon), por meio do qual demonstra o equívoco do recolhimento que realizou, e que a DCTF retificadora apresentada nos autos teria sido ignorada.

O voto do acórdão paradigma, referindo-se à jurisprudência do STJ, argumenta que aquele tribunal diz que a denúncia espontânea não se configura se o contribuinte faz a prévia confissão do débito e deixa transcorrer o prazo de vencimento, para depois de ultrapassado este prazo pretender uma falsa espontaneidade de recolhimento, eis que referente a um débito que reconhecidamente já havia confessado. Mas se a confissão é concomitante com o pagamento, então resta configurada a denúncia espontânea.

Transcreve trecho da decisão de recurso repetitivo do STJ (REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010), que é resumido no site do STJ nos seguintes termos:

“Questão relativa à configuração de denúncia espontânea (artigo 138, do CTN) na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.”

O voto considerou que o entendimento firmado no citado recurso repetitivo deveria ser transportado para o caso em questão, visto que o contribuinte havia promovido o pagamento de diferença, que não se encontrava confessada nas declarações anteriores.

Esclareceu que foi demonstrado que a diferença de valor correspondente à Cofins dos fatos geradores janeiro/2007 e fevereiro/2007, objeto da denúncia espontânea, não havia sido confessada nas DCTF originais, sendo apenas posteriormente confessada por meio de DCTF retificadoras, apresentadas em 21/01/2009, pago em 28/09/2007, por meio de DCOMP. Portanto, o contribuinte promoveu o pagamento espontâneo de diferença de tributos que não havia confessado anteriormente. E o pagamento foi feito incluindo o principal e os juros de mora, apenas deixando de recolher a multa de mora.

Argumentou ainda que tanto o recolhimento por DARF como a compensação por meio de Dcomp configuram o pagamento caracterizador da denúncia espontânea. Que a compensação surte o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento: imediata extinção do crédito tributário, sujeita à homologação pela autoridade fiscal. E que o recolhimento a que se está referindo não trata da hipótese de pagamento prevista no inciso I do art. 156 do CTN, mas ao inciso VII, que se refere ao pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º. Abaixo, trecho do voto:

“E não poderia ser diferente, pois a única diferença entre o recolhimento e a compensação está em que, na compensação, o contribuinte usa um excesso de um recolhimento que realizou anteriormente em valor maior que o devido, ou seja, utiliza parte de um recolhimento que já existe, mas que fez indevidamente ou em valor maior do que deveria.

(...)

Entendo, enfim, que está configurada a hipótese de aplicação da denúncia espontânea no presente caso, devendo ser reconhecida a extinção da punibilidade, para o efeito prático de afastar a aplicação e exigência de qualquer tipo de multa, inclusive a multa de mora.”

Verifica-se, portanto, que o acórdão paradigma deixou claro seu entendimento, baseado na jurisprudência do STJ, de que só se configura a denúncia espontânea quando a confissão de dívida é concomitante ou posterior ao pagamento. Que não se configura se o contribuinte faz a prévia confissão do débito e deixa transcorrer o prazo de vencimento, para depois de ultrapassado este prazo pretender quitá-lo espontaneamente. No caso do paradigma, a quitação, através de compensação, foi anterior à confissão de dívida.

Depreende-se do relatório do acórdão recorrido que essa circunstância também se verifica no caso por ele enfrentado. O débito em questão – estimativa de CSLL referente ao período de apuração de 06/2003 – foi confessado na própria Dcomp objeto de análise. Assim, considerando-se

a compensação equivalente a pagamento, a confissão de dívida foi concomitante ao pagamento.

O paradigma também deixou claro que considera que a compensação por meio de Dcomp configura o pagamento caracterizador da denúncia espontânea. Verifica-se, portanto, que paradigma e acórdão recorrido, em situações semelhantes, decidiram em sentidos opostos. Enquanto o paradigma decidiu que a compensação surte o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento, para efeito de denúncia espontânea, o acórdão recorrido decidiu que o instituto da denúncia espontânea só se aperfeiçoa mediante o efetivo pagamento do débito confessado.

Caracteriza-se, portanto, em relação a este primeiro paradigma, a divergência suscitada.

O segundo paradigma apresentado, Acórdão nº 3801-002.662, proferido em 28/01/2014 pela 1ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento, no processo 10980.932349/2009-16, referente ao IOF dos períodos de apuração de 01/02 a 10/02/2008, deu provimento ao recurso voluntário. Abaixo, sua ementa:

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. MULTA. DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuada a compensação de débitos vencidos, com a inclusão de eventuais juros de mora, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, a multa de mora deve ser excluída.

O relatório do paradigma informou que, por meio de Dcomp apresentada em 24/12/2008, o interessado compensou crédito próprio relativo a pagamento a maior de IOF,

com débito, também de IOF, relativo à competência do 1º decêndio de dezembro de 2008, com vencimento em 24/12/2008, mesma data da entrega da Dcomp. O Despacho Decisório não homologou essa compensação, porque o pagamento informado já havia sido totalmente utilizado para a quitação de outros débitos do contribuinte.

O voto do paradigma esclareceu que o direito creditório pleiteado, relativo ao período de apuração do 1º decêndio de fevereiro de 2008 (pagamento a maior), foi integralmente deferido e as compensações vinculadas homologadas até o limite do crédito reconhecido.

No entanto, o valor do débito excedeu ao valor pleiteado, resultando na homologação parcial da Dcomp. Tal fato se deu em razão da incidência de acréscimos moratórios sobre os débitos compensados que já se encontravam vencidos na data do pedido de compensação. O contribuinte alegou que não foi considerada a espontaneidade da manifestante, sendo indevida a imputação da multa de mora, nos termos do artigo 138, do CTN.

O paradigma considerou que a compensação, assim como o pagamento, é um instituto de extinção de obrigações, conforme disposto nos arts. 156,

inciso II, e 170 do CTN. Abaixo, trecho da decisão sobre a possibilidade da compensação produzir o efeito da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN:

“Na esteira do entendimento firmado nos Tribunais judiciais e órgãos julgadores administrativos sobre o alcance do art. 138 do CTN de que a denúncia espontânea exclui a aplicação de qualquer multa, inclusive a moratória, que teria natureza punitiva e não indenizatória ou compensatória, no caso em tela, pelo que consta nos autos, trata-se de débito compensado e posteriormente declarado pelo contribuinte em DCTF porém antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório, aplicando-se assim o benefício da denúncia espontânea, não estando o contribuinte, portanto, sujeito ao pagamento da multa moratória prevista no art. 61 da Lei 9.430/1996.”

Comparando-se paradigma e acórdão recorrido, tem-se que no caso enfrentado pelo paradigma a Dcomp foi apresentada antes da DCTF, e antes da ocorrência de procedimento de ofício, condição que a decisão reputou necessária para que se considere a compensação como denúncia espontânea. Essa circunstância também se verifica na situação enfrentada pelo acórdão recorrido, em que a Dcomp foi apresentada sem que o débito fosse confessado em DCTF, e antes de qualquer procedimento de ofício.

Verifica-se, aqui também, que paradigma e acórdão recorrido, em situações semelhantes, decidiram em sentidos opostos. Enquanto o paradigma decidiu que a compensação surte o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento, para efeito de denúncia espontânea, o acórdão recorrido decidiu que o instituto da denúncia espontânea só se aperfeiçoa mediante o efetivo pagamento do débito confessado.

Caracteriza-se, portanto, também em relação a este segundo paradigma, a divergência suscitada. Conclui-se que restaram preenchidos os pressupostos de admissibilidade em relação à matéria.

Por tudo acima exposto, opino no sentido de se **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do RICARF), dando-se seguimento à matéria **denúncia espontânea pela compensação**.

(...)

Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, e que foi demonstrada, em parte, a existência de divergência jurisprudencial, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL AO RECURSO ESPECIAL** interposto pelo sujeito passivo, dando seguimento à **denúncia espontânea pela compensação**.

A Recorrente apresentou Agravo contra o despacho de admissibilidade, que porém foi rejeitado.

No mérito, em relação à parte conhecida, a Recorrente sustenta que O Código Tributário Nacional (CTN) prevê, em seu artigo de nº 138, o instituto da denúncia espontânea, assegurando aos contribuintes o direito de confessar a prática de determinada infração tributária e, com isso, obter a exclusão da multa de mora.

Como referida norma decorre do princípio da boa-fé, que norteia a relação entre Fisco e contribuinte, a exclusão da multa apenas se dá se a confissão for realizada antes do início de qualquer procedimento administrativo de fiscalização relacionado à infração em si. A Súmula nº 360/STJ determina que para que o contribuinte faça jus à denúncia espontânea, não basta somente a confissão do débito, devendo haver também o pagamento do tributo devido.

O artigo 156, I, II e VII, do CTN estabelece como modalidades de extinção do crédito tributário, respectivamente, o pagamento e a compensação. Embora previstas em incisos distintos de um mesmo artigo, não há dúvidas que tais modalidades não se distinguem. Com efeito, a compensação pressupõe credor e devedor recíprocos e, portanto, assim como no pagamento, o encontro de contas em que o devedor paga/compensa o débito tem por consequência a extinção de débito e crédito. Apesar da existência da controvérsia acerca da possibilidade, ou não, de se admitir a compensação como forma de pagamento para fins de aplicabilidade do art. 138 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça, por meio da decisão constante do REsp nº 1.122.131/SC16, consignou que a compensação é, efetivamente, modalidade de pagamento.

Consigna ainda que o STJ já havia se posicionado nesse mesmo sentido, quando do julgamento do Agravo Regimental no REsp nº 1.136.372/RS17, ainda em 2010, decidindo que a denúncia espontânea se aplica tanto nos casos de recolhimento por via DARF ou por compensação via DCOMP.

Intimada do especial, a i. PGFN aduz que compensação e pagamento não se confundem, embora ambas sejam formas de extinção do crédito tributário. Sustenta ainda que o art. 138 fala em “pagamento do tributo”, que deve ser interpretado restritivamente, nos termos do art. 111 do também do CTN.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - 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; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “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”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No presente caso, restou demonstrada a divergência entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, conforme acima relatado e transcrito, razão pela qual admito o especial.

Recurso especial do Contribuinte - Mérito

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

No mérito, não se trata de questão nova, sendo recorrentemente discutida. Por tal razão, peço vênia para transcrever a Declaração de voto de lavra do Conselheiro Caio Quintella, proferida nos autos do 19647.004215/2005-45, acórdão n. 9101-005.883, julgado em 12/11/2021, referente à mesma Recorrente:

Entende-se que existem inúmeras normas de Direito Tributário que equiparam o pagamento à compensação, em todos seus efeitos. Dessa forma, temos, inicialmente, que considerar que o art. 156 do CTN arrola ambas hipóteses como forma de extinção do crédito tributário, sem fazer qualquer distinção entre elas.

Por outro lado, é correto ponderar que existem requisitos e procedimentos formais específicos para o reconhecimento do crédito objeto de compensação, ao passo que as regras de quitação por recolhimento são mais simples e objetivas. Nesse esteira, pode-se alegar que o crédito compensado por DCOMP está sujeito a processo formal e específico para sua homologação, podendo ser denegado pela Fiscalização.

Voltando, agora, à análise dos efeitos da compensação, temos que o próprio § 2º, do art. 74, da Lei nº. 9.430/96, que regula a compensação por DCOMP, dispõe que *a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação*.

Por sua vez, no que tange a tributos sujeitos a lançamento por homologação, o Parágrafo Único do art. 150 do CTN2 traz previsão muito semelhante ao regular seu recolhimento (pagamento antecipado), rezando que o ***pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento***.

É inegável que ambos normativos atribuem os mesmos efeitos e as mesmas condições para ambas modalidades de quitação tributária, inclusive se valendo o legislador da Lei Federal de redação idêntica àquela empregada no Codex Tributário, naquele parágrafo único do art. 150, em relação à extinção do crédito.

Diante disso, é seguro afirmar que tanto o pagamento, propriamente dito, como a compensação, por DCOMP, de tributos sujeitos a homologação, são igualmente condicionados às mesmas regras da verificação Fiscal, possuindo a mesma hipótese resolutiva e, logo, alcançam o mesmo grau de certeza creditória na satisfação dos débitos.

Confirmando tal equiparação, presente em vários segmentos do sistema normativo tributário nacional, o art. 28 da Lei nº 11.941/2009 alterou a redação do caput e inseriu parágrafos no art. 6º da Lei nº 8.218/91, equiparando as duas condutas do contribuinte (recolhimento e compensação), para fins de quitação de tributos federais³.

Não obstante, reforçando, mais uma vez, tal pensamento, ainda que não se reconheça que recolhimento e compensação são institutos idênticos de extinção do crédito tributário, em relação a tributos sujeitos a lançamento por homologação, confira-se trechos da Solução de Consulta COSIT nº 110, de 07 de maio de 2015, a qual teve como objeto situação em que o consulente indagava se a apresentação de DCOMP seria meio hábil para comprovar pagamento em operações de câmbio, exigido no art. 880 do RIR/99:

(...)

No caso, acima apresentado, apesar de possuir objeto um tanto distinto do presente feito, a Administração Tributária federal afastou a literalidade do texto do art. 880 do Decreto 3000/1999, aplicando uma interpretação sistemática das normas vigentes, reconhecendo a eficácia da compensação como prova de pagamento, no sentido de ser apenas necessária uma verificação de vedação no próprio art. 74 da Lei nº 9.430/96 ou em lei específica do tributo a ser compensado. Concluiu a Receita Federal do Brasil que, no caso de não haver vedações expressas, a compensação faz as vezes do pagamento.

Transportando o raciocínio, primordial e fundamental, da Solução de Consulta COSIT nº 110/2015 para processo administrativo sob análise, há clara validação e endosso institucional da eficácia da compensação por DCOMP para fins de equivalência de efeitos a pagamento. Pelo menos, sem sombra de dúvidas, a interpretação literal do termo *pagamento* do artigo 138 do CTN, da qual tenta, agora, se valer o Fisco, cai por terra.

Satisfeita a demonstração da equiparação normativa dos efeitos dos institutos, pagamento e compensação, e a necessidade de uma interpretação sistemática, deve-se frisar que a jurisprudência, tanto administrativa como judicial, já enfrentou casos idênticos, decidindo sobre a matéria em questão.

O entendimento desse E. CARF, inclusive, nas C. Turmas Ordinárias da sua 1ª Seção, não é pacífico sobre o assunto, mas há um considerável número de decisões que acolhem a compensação como via para o contribuinte proceder legitimamente à denúncia espontânea, como o Acórdão nº 1201-004.427, de relatoria do I. Conselheiro Jeferson Teodorovicz, proferido recentemente pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção e publicado em 11/12/2020, exemplifica:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Exercício: 2002

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.

(destacamos)

O E. Superior Tribunal de Justiça, igualmente, possui decisões em sentidos opostos, inclusive exarados pela mesma C. Segunda Turma, curiosamente, publicados com muita proximidade. Ilustrando a posição favorável em relação utilização da compensação na manobra da denúncia espontânea, confira-se o seguinte julgado:

EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2013/0077613-7

Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 20/08/2015

Data da Publicação: DJe 11/09/2015

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

*2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, **anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos.** Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.*

3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.

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, acolheu os embargos de declaração, com efeitos modificativos, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Og Fernandes (Presidente), Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator. (Destacamos)

À luz de tantos elementos, a conclusão é que um sistema jurídico, então norteado pela lógica e pela dinâmica racional entre seus objetos, não deve comportar anacronismos ao contemplar efeitos distintos em relação a elementos que são manifestamente equiparados por diversas normas, inclusive, algumas delas, de ampla hierarquia kelseniana, alcance e abrangência.

Por tais fundamentos, é certa a ocorrência de denuncia espontânea, nos moldes do art. 138 do CTN.

Ante todo o exposto, CONHEÇO para DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O I. Relator restou vencido em sua proposta de dar provimento ao recurso especial. A maioria do Colegiado compreendeu que a pretensão da Contribuinte deveria ser improvida, mediante reiteração do posicionamento expresso por esta Conselheira em julgados anteriores e assim ementado, por exemplo, no Acórdão nº 9101-005.567:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

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. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça 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.

Inicialmente importa contextualizar que a 1ª Turma da CSRF já se manifestou há mais tempo contrariamente à caracterização de denúncia espontânea na compensação de débitos em atraso. Neste sentido são os seguintes julgados:

MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente da utilização de débitos vencidos em Declaração de Compensação DCOMP. (*Acórdão nº 9101-002.218 - Sessão de 3 de fevereiro de 2016*).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento, mormente quando as compensações promovidas em atraso não foram acompanhadas dos juros de mora devidos. (*Acórdão nº 9101-002.516 - Sessão de 13 de dezembro de 2016*).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

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. (Jurisprudência das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça STJ). (*Acórdão nº 9101-002.969 - Sessão de 5 de julho de 2017*).

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

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. (*Acórdão nº 9101-004.231, de 6 de junho de 2019*).

Na mesma linha foi a decisão, por voto de qualidade³ proferida na sessão de 10 de setembro de 2019, e objeto do Acórdão nº 9101-004.384.

Do voto condutor do Acórdão nº 9101-002.516 são extraídos os fundamentos que se prestam a refutar o entendimento da Contribuinte:

O cabimento da multa de mora sempre foi objeto de discussão frente ao entendimento da Administração Tributária de que seu acréscimo seria exigível em todos os casos de recolhimento em atraso. Argumentava-se, como de fato o fez a PFN, em suas razões recursais, que o art. 138 do CTN somente excluía a imposição de multa de ofício, mormente tendo em conta que o mesmo diploma legal, em seu art. 134, parágrafo único, reconhecia a existência de penalidades de cunho moratório, além de trazer ressalva, em seu art. 161, acerca da possibilidade de penalidades se somarem aos juros de mora devidos em face de crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Admitir-se que o recolhimento espontâneo do tributo em atraso deveria ser acompanhado, apenas, de juros de mora, resultaria na completa impossibilidade de exigência da multa de mora,

³ Vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado).

pois se o recolhimento fosse promovido antes do início do procedimento fiscal a multa de mora não seria cobrada e, se iniciado o procedimento fiscal, já seria o caso de aplicação da multa de ofício.

Contudo, em 08 de setembro de 2008, parte da discussão foi pacificada com a publicação da Súmula nº 360, pelo Superior Tribunal de Justiça:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Consolidou-se o entendimento no sentido de que **o pagamento** a destempo, ainda que **acrescido de juros de mora**, não caracterizaria denúncia espontânea da infração, vez que o Fisco já tinha conhecimento dos valores devidos em razão de prévia declaração apresentada pelo sujeito passivo. Neste sentido, também, os julgados proferidos, logo na seqüência, no Recurso Especial nº 886.462-RS e no Recurso Especial nº 962.379-RS, já na sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do antigo Código de Processo Civil. Da ementa do primeiro extrai-se:

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.

TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1 - Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo" .

É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido .

2. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

No voto condutor deste julgado, o Ministro Teori Albino Zavascki destacou sua abordagem do tema no julgamento de Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 541.468:

" (...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários cuja existência já esteja formalizada (=créditos tributários já constituídos) e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória. Nesse sentido: Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., SP, Saraiva, 2004, p. 440.

Conforme assentado em precedente do STJ, "não há denúncia espontânea quando o crédito em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento"

Observou, ainda, que o alcance da jurisprudência consolidada limitava-se à não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte:

4. *Importante registrar, finalmente, que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação. A propósito, reportome às razões expostas em voto de relator, que foi acompanhado unanimemente pela 1ª Seção, no AgRG nos EREsp 804785/PR, DJ de 16.10.2006:*

"(...) 4. Isso não significa dizer, todavia, que a denúncia espontânea está afastada em qualquer circunstância ante a pura e simples razão de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. Não é isso. O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN. Nesse sentido, o seguinte precedente:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA NÃO CONSTANTE DA DCTF. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. É cediço na Corte que 'Não resta caracterizada a denúncia espontânea, 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.' (REsp n.º 624.772/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31/05/2004) 2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. Precedentes: REsp n.º 402.706/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003; AgRg no REsp n.º 463.050/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002; e EDcl no AgRg no REsp n.º 302.928/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002. 3. Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais. 4. In casu, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor. 5. Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o conseqüente autolancamento de tributos aquém do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede o recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios." (AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005)".

(*) destaquei

Nestes termos, resta claro que o pagamento em atraso do tributo devido, ainda que acrescido dos juros de mora e promovido antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, não caracteriza denúncia espontânea, se houve prévia declaração constitutiva do débito. Em tais circunstância, o lançamento é desnecessário, o Fisco pode promover a cobrança do crédito tributário e o sujeito passivo está obrigado a pagá-lo com o acréscimo de multa de mora, além dos juros de mora.

Consolidado o entendimento de que era devida multa de mora no pagamento em atraso de débitos declarados, estabeleceu-se a pretensão de aplicação do entendimento sumulado a *contrario sensu*, ou seja, a exclusão da multa de mora nos casos de pagamento em atraso de débitos não declarados. Isto também porque o Superior Tribunal de Justiça firmou a natureza punitiva da multa moratória ao cancelar a Súmula STJ nº 191, segundo a qual *inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória*, e substituí-la pela Súmula STJ nº 565, no sentido que *a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência*.

Emerge daí a discussão acerca da necessidade de **o pagamento, além de ser acrescido dos juros de mora**, ser acompanhado de instrumento de denúncia da infração, bem como se esta denúncia deveria se dar por meio de documento constitutivo do crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em sede de recursos repetitivos acerca da hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. A ementa do julgado proferido no Recurso Especial nº 1.149.022SP é a seguinte:

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 submetidos ao rito do artigo 543C, 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).

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.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base

1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

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.*

De tudo o quanto foi exposto até este momento sobressai a necessidade, para a configuração da denúncia espontânea, de que haja **pagamento total do tributo anteriormente não declarado, acompanhado dos juros de mora**, antes de iniciado procedimento de ofício.

[...]

É certo que a compensação e o pagamento são formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, incisos I e II do CTN. Com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a compensação mediante apresentação de Declaração de Compensação expressamente reconhecida como extintiva do *crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação*⁴.

Nestes termos, a compensação deixa de ser precedida de pedido para ser promovida com efeitos extintivos imediatos, descritos de forma semelhante à extinção prevista no art. 156, VII do CTN, para os casos de *pagamento antecipado e homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º*. Cogitase, assim, da equiparação da compensação a pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea e conseqüente afastamento da multa de mora na liquidação de débitos em atraso, caso o direito creditório apontado pelo sujeito passivo seja reconhecido ao menos parcialmente.

Inicialmente cumpre observar que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos acerca da aplicação do art. 138 do CTN se restringiram a casos nos quais houve efetivo pagamento, o que autoriza a livre convicção acerca da questão.

Contudo, é possível recolher daqueles julgados a conclusão de que a denúncia espontânea somente se caracteriza quando reporta fato desconhecido pelo Fisco. A partir deste pressuposto, sem adentrar à equiparação da compensação a pagamento, é possível excluir a ocorrência de denúncia espontânea em face de débito antes confessado e posteriormente informado em DCOMP para extinção mediante compensação. Já com referência aos débitos não declarados, considerando que a

⁴ Lei nº 9.430, de 1996: Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

DCOMP é, também, instrumento de confissão de dívida, a indicação de débitos em atraso para compensação **com acréscimo**, apenas, **dos juros de mora**, representaria conduta semelhante àquela examinada no Recurso Especial nº 1.149.022-SP, em rito de recursos repetitivos, a demandar avaliação acerca admissibilidade da compensação como forma de extinção hábil a conferir os benefícios da denúncia espontânea.

Invocando manifestação da Coordenação de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil favorável ao reconhecimento da denúncia espontânea em face de compensação, o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo assim se posicionou no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.673:

[...]

*Em que pese a controvérsia acerca da possibilidade ou não de restar configurada a denúncia espontânea quando o pagamento se dá por compensação, a Receita Federal, através da Nota Técnica nº 1 COSIT de 18/01/2012, com fundamento no Ato Declaratório PGFN nº 4 de 2011 e Ato Declaratório PGFN nº 8 de 2011, reconhece que a declaração de compensação, se **atendidos os demais requisitos**, pode configurar denúncia espontânea.*

E isto porque, a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Sendo forma de pagamento, a compensação atende ao exigências do artigo 138 do CTN acima transcrito que dispõe 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...”

Transcrevo abaixo, a parte da Nota Técnica nº. 1 COSIT de 18/01/2012, que trata do assunto:

“ Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação 18 Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

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, aplicasse o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art 138 do ;

(...)

Revisão de ofício do lançamento

19. Uma vez identificadas pelas unidades da RFB as situações em que se configuram a denúncia espontânea, não deve ser exigida mais a multa de mora”

Ainda que assim não fosse, a denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), assegura ao contribuinte que confessar uma infração ao dever de pagar determinado tributo a exclusão da multa que seria devida como penalidade por ter deixado de cumprir a obrigação tributária.

Tal norma decorre do princípio da boa-fé que deve nortear as relações obrigacionais entre Fisco e contribuinte e, por conta disso, somente se aplica no caso de o Fisco não ter detectado a infração em abertura de procedimento específico de fiscalização antes do contribuinte revelar tal fato à autoridade fiscal.

A forma clássica de extinção do crédito tributário (aqui entendido como obrigação tributária), é o pagamento, como aliás diz expressamente o artigo 156, I, do CTN.

Contudo, o próprio artigo 156, em seu inciso II, elege a compensação também com o forma de extinção do tributo. Não poderia ser diferente, pois a compensação nada mais é do que um encontro de contas entre devedor e credor, em que ambos possuem um débito e um crédito respectivo que se compensam, não havendo necessidade de que cada um pague sua dívida para com o outro.

A compensação é aplicada plenamente no direito privado e foi também prevista no direito tributário.

A peculiaridade é que no caso dos tributos somente a lei de cada ente tributante pode definir as hipóteses de compensação e as regras a ela aplicáveis.

No caso de tributos federais, apesar de o CTN ser de 1966, a compensação somente veio a ser inicialmente prevista pela Lei nº 8.383, de 1991.

Atualmente a Lei nº 9.430, de 1996, com diversas alterações, é quem disciplina no âmbito federal a compensação de tributos, sendo que há normas da Receita Federal que regulamentam o instituto.

O artigo 74 da Lei 9.430 é expresso em dizer que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua posterior homologação — essa última expressão apenas significa que a compensação será analisada pelo Fisco no prazo de cinco anos para ser então homologada ou não.

*Assim, sendo a compensação uma extinção de obrigação tributária legalmente reconhecida, não há dúvidas de que quando o contribuinte usa o encontro de contas para pagar determinado tributo, **e desde que possa se aplicar a regra do art. 138 do CTN** (especialmente que o tributo não tenha sido objeto prévio de fiscalização pela Receita Federal), a multa não poderá incidir nessa hipótese.*

Ocorre que a Receita Federal (conforme Nota Técnica Cosit nº 19/2012 e Solução de Consulta da Cosit nº 384/2014) tem manifestado ultimamente o entendimento no sentido de que a compensação não teria sido expressamente

contemplada pelo artigo 138 do CTN que somente se referiria ao “pagamento” como hipótese que permite a denúncia espontânea.

Ora, essa interpretação do Fisco, além de ser totalmente literal, o que já é um absurdo em si mesmo, contraria a interpretação sistemática que deve ser feita dessa norma com as demais regras do próprio CTN e da Lei 9.430.

Se o CTN e a Lei 9.430 expressamente outorgam à compensação o poder de extinguir o crédito tributário, dando à compensação o mesmo efeito jurídico que o pagamento, e levando em conta ainda a própria natureza do encontro de contas como meio adequado à extinção de uma obrigação, não se pode permitir que o Fisco se apoie em interpretação literal e nitidamente arrecadatória.

Ademais, o intuito do legislador do CTN ao criar o instituto da denúncia espontânea foi o de prestigiar o contribuinte de boa-fé que se antecipa ao Fisco e declara ter cometido uma infração ao dever de pagar tributos e com isso tem assegurada a exclusão da penalidade.

O uso da compensação como forma de pagamento não pode menosprezar o direito à espontaneidade previsto na norma tributária que, por óbvio, deve prevalecer contra a interpretação totalmente literal promovida pelo Fisco Federal. O fato de a compensação depender de uma homologação do Fisco nada altera a situação, até porque o pagamento também está sujeito à homologação no prazo de cinco anos tratando-se de tributo sujeito ao auto lançamento.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio de sua 1ª Turma, já teve oportunidade de analisar essa questão no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1136372/RS, relator o ministro Hamilton Carvalhido (decisão publicada no Diário da Justiça em 18.05.2010), em que afirmou que fica caracterizada a denúncia espontânea tanto no pagamento clássico, via guia de pagamento, quanto na compensação, sendo que o único requisito para validar a denúncia espontânea é justamente o fato de o Fisco não ter tido prévio conhecimento da infração antes dessa informação ser revelada pelo contribuinte. Segue abaixo a ementa do REsp em questão, in verbis:

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

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

2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.

3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1136372/RS. Agravo Regimental no Recurso Especial 2009/00759399, Ministro Hamilton Carvalhido (1112), T1 Primeira Turma, 04/05/2010, DJe 18/05/2010)

Assim, superada a possibilidade de se fazer configurada a denúncia espontânea nos casos de compensação, entendo que não há mais o que se discutir.

Diante do acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar a cobrança de multa moratória sobre os débitos pagos através de compensação, uma vez que restou configurada a denuncia espontânea.

(*) destaques acrescidos

Assim, como o próprio voto consigna, a orientação da Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal contida na Nota Técnica Cosit nº 1/2012 foi revogada pela Nota Técnica Cosit nº 19/2012. Além disso, também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça foi alterado.

É que o precedente acima referido, proferido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, foi invocado na Segunda Turma daquele Tribunal ao decidir Embargos de Declaração em Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.375.380/SP, consoante expresso em sua ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou

seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.

3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.

Todavia, em julgado recente a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça reformou aquele posicionamento ao apreciar Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.585.052RS, consoante expresso no voto condutor do julgado, proferido pelo Ministro Humberto Martins:

[...]

Conforme consignado na análise monocrática, a denúncia espontânea é uma benesse legal que exige para sua implementação o pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora correspondentes.

Logo, a hipótese do art. 138 do CTN exige o pagamento do tributo que não se confunde com o pedido de compensação.

Quando, em vez de realizar o pagamento, o contribuinte apresenta pedido de compensação, a extinção do crédito tributário 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 dos encargos moratórios.

Desse modo, sendo a compensação dependente 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.

A propósito, esse é o entendimento da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, como demonstram as ementas dos seguintes julgados:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ARTIGO 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. DISPOSITIVOS APONTADOS COMO VIOLADOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa aos art. 535 do CPC se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissor, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.

2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo." (Súmula 211/STJ).

3. "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". (AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012)

4. Agravo regimental não provido" (AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 17/09/2015 – grifo nosso);

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PRETENSÃO QUE ENCONTRA ÓBICE NA SÚMULA N. 7 DO STJ. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.

1. A revisão da conclusão do acórdão recorrido, no sentido da ausência de direito líquido e certo a ser amparado pelo mandamus, importaria em novo exame do conjunto fático-probatório dos autos. Precedentes: AgRg no AREsp 144.012/MA, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, Je 15/05/2012; gRg no R sp 98 066/ G, Rel inistro Herman Benjamin, Segunda Turma, Je 23/04/2012; R sp 1206178/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Je 17/11/2011; gRg no g 1378589/ F, Rel inistro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/09/2011.

2. 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. Agravo regimental não provido" (AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012 – grifo nosso.).

Por fim, esclareço que não se desconhece o precedente citado nas razões recursais (EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015.).

Contudo, trata-se de julgamento isolado cuja tese contrária e predominante nesta Corte, com julgamento de ambas as Turmas de Direito Público, foi reafirmada pela Segunda Turma no julgamento do AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, em 03/09/2015, DJe 17/09/2015.

Ante o exposto, não tendo a agravante trazido argumento capaz de infirmar a decisão agravada, nego provimento ao agravo interno.

(negritou-se)

Vários Colegiados deste Conselho também manifestaram-se contrariamente à denúncia espontânea mediante compensação, consoante expresso nas seguintes ementas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

[...]

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA.

Pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, não apenas pela doutrina mas pelo próprio texto legal. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação. (Acórdão nº

1301-001.991, Relator Conselheiro Waldir Veiga Rocha, sessão de 03 de maio de 2016)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/1993 a 31/07/1994

[...]

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea, o art. 138 do CTN exige-se a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário.

Recurso Voluntário Negado (Acórdão nº 3802-004.034, Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, sessão de 27 de janeiro de 2015)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

IMPUTAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO AOS DÉBITOS COMPENSADOS EM ATRASO. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE. O direito creditório reconhecido deve ser imputado proporcionalmente aos débitos compensados acrescidos de multa e juros de mora devidos até a data da compensação. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional. (Acórdão nº 1302-001.736, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, sessão de 10 de dezembro de 2015)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 04/2011. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 08/2011. ABRANGÊNCIA. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO SOBRE COMPENSAÇÃO.

Os Atos Declaratórios PGFN nº 04/2011 e nº 08/2011 autorizam a dispensa de contestação em ações judiciais envolvendo a denúncia espontânea, sendo que o primeiro ato define que a multa de mora deve ser afastada e o segundo ato esclarece que caracteriza a denúncia espontânea o pagamento, concomitante à retificação da declaração, da diferença de débito declarado a menor, mas ambos os atos nada dispõem sobre se a compensação configura ou não o instituto do art. 138 do CTN.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.

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

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

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

em ordem crescente de data de vencimento. (Acórdão nº 1801-001.835, Relator Conselheiro Roberto Massao Chinen, sessão de 05 de dezembro de 2013)

Oportuna a transcrição dos argumentos expostos pelo Conselheiro Roberto Massao Chinen no voto condutor deste último acórdão citado:

De acordo com o legislador, o pagamento, ao lado da compensação, são espécies do gênero “modalidades de extinção”. O que vale para o gênero vale para a espécie, mas a recíproca não é verdadeira, lógica esta que se extrai do silogismo aristotélico. Se a compensação também excluísse a responsabilidade pela denúncia espontânea, porque não o fariam as demais formas de extinção do crédito tributário? A dação em pagamento em bens imóveis (inciso XI) configura denúncia espontânea? É mais razoável e prudente concluir que, se o legislador pretendesse contemplar a compensação, ou outras formas de extinção do crédito, não teria escrito somente “pagamento” no caput do art. 138 do CTN. Se assim o fez, é porque quis dizer que pagamento é pagamento, e não se confunde com compensação. E de fato, trata-se de duas espécies distintas, com efeitos diferenciados. O pagamento extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior. O mesmo não ocorre com a compensação, porque ela se sujeita a uma condição (resolutória) de decisão de não-homologação, que resolve (reverte) os efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto.

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

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

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

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

Número do Processo 19647.004707/2005-31

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 12/09/2013

Relator(a) BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Nº Acórdão 1101-000.945

Acordam os membros do colegiado em: 1)por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade; e 2)por voto de qualidade, G R R V ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva, nos termos do

relatório e votos que integram o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

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

Número do Processo 19647.004708/2005-85

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 29/03/2011

Relator(a) MARIA DE LOURDES RAMIREZ

Nº Acórdão 1801-000.520

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

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENCARGOS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não exclui a multa de mora. Entender que o recolhimento em atraso, feito de forma espontânea, exclui a multa de mora, é negar aplicação às leis que determinam sua imposição, pois a espontaneidade no pagamento em atraso é pressuposto da incidência da multa de mora. COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. CABIMENTO. A imputação proporcional, quando os débitos incluídos na Declaração de Compensação se encontram vencidos, não necessita de previsão legal, tratando-se simplesmente de critério aritmético para determinação de quanto do valor devido foi possível extinguir com o crédito oferecido.

Número do Processo 19647.004733/2005-69

Contribuinte TELEPISA CELULAR S.A.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 15/12/2010

Relator(a) SELENE FERREIRA DE MORAES

Nº Acórdão 1803-000.725

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

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

[...] *(destaques do original)*

Observe-se, ainda, que o direito creditório utilizado pela Contribuinte (saldo negativo de CSLL referente ao ano-calendário 2002) foi apurado antes do vencimento dos débitos compensados e da formalização da compensação. Contudo, desde a edição da Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, e que deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a compensação de direito creditório do sujeito passivo somente é efetivada mediante a apresentação de Declaração de Compensação – DCOMP. Como elemento

constitutivo da compensação, a extinção do débito compensado somente se verifica na data de apresentação da declaração, quando o sujeito passivo manifesta sua vontade de utilizar o crédito que entende possuir.

Por fim, adicione-se que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça já firmou posicionamento unânime em favor do entendimento aqui defendido. Neste sentido é a manifestação invocada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho ao apreciar, na Primeira Turma da Primeira Seção, o Agravo Interno no Recurso Especial nº 1798582 – PR:

[...]

5. No mais, o acórdão recorrido e a decisão agravada estão em perfeita harmonia com a jurisprudência atual e consolidada desta Corte.

6. Com efeito, 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.

7. Ainda:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. NÃO OCORRÊNCIA.

I - O presente feito decorre de ação objetivando o não recolhimento de multa de mora no regime de denúncia espontânea, bem como o direito de compensar o indébito. Na sentença, julgou-se procedente o pedido. No Tribunal Regional Federal da 5ª Região, a sentença foi reformada.

II - O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária.

Nesse sentido: AgInt nos EDcl nos EREsp n. 1.657.437/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 12/9/2018, DJe 17/10/2018 e REsp n. 1.569.050/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 5/12/2017, DJe 13/12/2017.

III - Agravo interno improvido (AgInt no REsp. 1.720.601/CE, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 7.6.2019).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. EXTINÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015.

DESCABIMENTO.

(...)

II - Restou sedimentado nesta Corte o entendimento segundo o qual revela-se incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, porquanto, em tal hipótese, a extinção do débito submete-se à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco.

(...)

VI - Agravo Interno improvido (AgInt no REsp. 1.473.998/SC, Rel. Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 2.5.2019).

8. Ante o exposto, nega-se provimento ao Agravo Interno da Empresa. É o voto.

Referido julgado, proferido em 08 de junho de 2020, está assim ementado:

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.

1. As razões do Apelo Nobre indicam genericamente ofensa ao art. 1.022 do Código Fux, sem apontar, de forma clara e objetiva, em que consiste o suposto vício do acórdão recorrido e sem demonstrar a sua importância para o deslinde da causa. Não é suficiente, para tanto, a mera afirmação genérica da necessidade de análise, pelo julgado, de determinados dispositivos legais. Incidência da Súmula 284 do STF.

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.

Este acórdão evidencia o entendimento unânime dos atuais Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria), em decisão proferida em 08/06/2020 (AgInt no REsp nº 1798582/PR), e o entendimento unânime dos atuais Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães), em decisão proferida em 23/05/2019 (AgInt no REsp. nº 1.720.601/CE).

Correto, portanto, o acréscimo da multa moratória na imputação do direito creditório reconhecido aos débitos compensados em atraso.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em suas conclusões para conhecer do recurso especial da Contribuinte sob os parâmetros a seguir demonstrados.

Inicialmente cabe registrar que estes autos decorrem da cobrança de débitos vinculados a compensações analisadas no processo administrativo nº 10283.005882/2007-17, no qual foi proferido o acórdão nº 1302-002.324, bem como analisada admissibilidade do recurso

especial interposto pela Contribuinte, com seu seguimento parcial em relação à matéria “denúncia espontânea pela compensação”.

Conforme petição de e-fls. 18/47, a Contribuinte contestou a cobrança dos débitos informando que ainda estaria em curso prazo para interposição de recurso especial naqueles autos. Às e-fls. 89/91 noticiou que ainda aguardava ciência do exame de admissibilidade do recurso especial interposto, sendo esta petição denominada, indevidamente, como agravo. Às e-fls. 92/219 foram juntadas cópia do recurso especial, do exame de admissibilidade, do agravo e do despacho que o rejeitou, bem como registrada a apensação destes autos àqueles (e-fls. 220), seguindo estes autos para julgamento neste Conselho, sob a justificativa, à e-fl. 222, de *recurso registrado no processo de cobrança porque o crédito foi totalmente reconhecido no processo de crédito mas insuficiente para quitação integral do débito objeto do pedido de compensação*. Ao final, os autos do processo principal foram desapensados conforme e-fl. 290 e à e-fl. 294 foi adicionada a observância, nestes termos, à nota RFB/Suara/Corec nº 31, de agosto de 2015, *que orienta os procedimentos a serem adotados para os casos de crédito totalmente porém insuficiente para liquidação total dos débitos compensados*.

As contrarrazões da PGFN já foram apresentadas nestes autos (e-fls. 225/231).

No Acórdão nº 1302-002.324, sob relatoria e Presidência do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, foi negado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte que, diante do reconhecimento integral de seu direito creditório, contestou a homologação parcial das compensações alegando, dentre outros aspectos, que seria incabível o acréscimo de multa de mora porque não constituída e também porque inaplicável na hipótese de pagamento mediante compensação, promovido por iniciativa da recorrente e antes do início de qualquer procedimento fiscal.

Quanto a estes dois pontos, o voto condutor do acórdão recorrido traz consignado que:

Ocorre que a recorrente apresentou pedido de compensação de débitos de CSLL que já estavam vencidos por ocasião da apresentação da declaração de compensação, de modo que, nos cálculos foram imputados juros e multas proporcionais até a data do pedido de compensação, resultando insuficiente o crédito apontado.

[...]

O Superior Tribunal de Justiça – STJ já decidiu que não se aplica à compensação tributária as normas de imputação de pagamento previstas no Código Civil, sendo válidas as normas estipuladas pela administração tributária, por delegação legal. Assim, se pronunciou o STJ no rito dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C do antigo CPC, verbis:

[...]

Desta forma, a solução do litígio, adotada pelo acórdão recorrido, ao homologar apenas parcialmente a compensação pleiteada, em que pese tenha reconhecido integralmente o direito creditório, decorre da própria legislação que regula o instituto da compensação tributária, inexistindo, assim, qualquer violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa no fato do despacho decisório não ter suscitado tal questão. O fato é que este nem poderia suscitar tal questão, na medida em que sequer reconheceria o direito creditório pleiteado.

Também não se sustenta a alegação da recorrente de que a questão da diferença exigida é estranha ao presente processo e que para ser discutida teria de haver sua constituição pelo lançamento. Ocorre que "a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados" (art. 74, § 6º da Lei nº 9.430/1996).

Assim, voto por rejeitar a alegação de nulidade suscitada.

No mérito a recorrente alega que não há que se falar em multa uma vez que essa não foi constituída e que nem poderia, já que o pagamento mediante compensação foi realizado por iniciativa da recorrente, anteriormente ao início de qualquer procedimento fiscal (art. 138 do CTN).

A questão a ser dirimida é se a quitação do tributo por meio de compensação se adequa ao cumprimento da norma que disciplina o instituto no CTN, verbis:

[...]

Como se vê, a norma exige duas condições para o beneplácito: a denúncia (declaração) espontânea do débito, antes de qualquer procedimento fiscal, e o seu pagamento acrescido dos juros de mora.

Nota-se, inicialmente, que a norma fixa expressamente o "pagamento" do tributo devido, como uma das condições. Não se refere à quitação ou extinção do débito.

A compensação tributária é uma das formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, II do CTN, mas não se configura em pagamento, na medida em que está sujeita posterior homologação, sob condição resolutória. Ou seja, poderá não ser confirmada a quitação do tributo se a compensação não for homologada.

Me parece que o dispositivo legal que instituiu a denúncia espontânea é taxativo quanto às condições para sua aplicação. Se, além da confissão do débito, quisesse eleger outra forma de quitação do tributo, além do pagamento, teria o legislador utilizado expressão mais ampla, como a prevista no caput do art. 156 do mesmo código, ou seja a "extinção".

[...]

A jurisprudência mais recente do STJ também é neste sentido. Confira-se a ementa do AgInt no Recurso Especial nº1.568.857-PR, Relator Ministro Og Fernandes, em 16/05/2017:

[...]

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. *(negrejouse)*

Os trechos em destaque evidenciam que a questão acerca da necessidade de constituição da multa de mora foi arguida e resolvida sob o entendimento de que a DCOMP é instrumento hábil e suficiente para exigência dos débitos indevidamente compensados.

Nos autos do processo principal nº 10283.005882/2007-17 é possível verificar que a Contribuinte opôs embargos de declaração acerca daquela questão, seguindo-se sua rejeição sob os seguintes fundamentos:

Neste ponto defende a Embargante que o acórdão foi omissivo por não ter apresentado justificativa para a cobrança da multa de mora sem lançamento específico, por entender que o caso dos autos não se confunde com a hipótese de dívida confessada do art. 74, §6º da Lei nº 9.430/96.

Requer, ainda, que pontos específicos da defesa sejam expressamente enfrentados, notadamente alguns dispositivos legais que menciona.

Destaque-se, por oportuno, que o julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa.

[...]

Portanto, o que é vedado, em termos de prestação jurisdicional, é o julgador deixar de apreciar questão controversa constante dos autos, situação que definitivamente não

ocorreu, pois o Relator expôs de forma clara e minudente as razões pelas quais entendeu cabível a exigência da multa, nos moldes do que já decidira a DRJ.

Vejam os:

[...]

Verifica-se que inexistiu a alegada omissão, pois o voto condutor analisou a tese da denúncia espontânea e entendeu que o benefício não se enquadra na hipótese dos autos, inclusive com supedâneo em decisões dos tribunais superiores, cujo racional foi expressamente reproduzido na decisão.

Assim, não há como acolher a pretensão da interessada, posto que inexistiu omissão a suprir em sede de embargos.

Em recurso especial, para além de arguir a *nulidade da decisão da DRJ em razão da ilegitimidade da inovação do critério jurídico de cobrança introduzida pela Delegacia, que denota cerceamento de defesa e cobrança de débito sem lançamento prévio* – matéria que não teve seguimento –, a Contribuinte defendeu a *inaplicabilidade da multa moratória, haja vista a configuração de denúncia espontânea e a inexistência de lançamento*, afirmando o prequestionamento da matéria, inclusive destacando a rejeição dos embargos opostos, e indicando como paradigmas os Acórdãos nº 3403-003.627 e 3801-002.662, de cujas ementas ressaltou a equiparação de compensação a pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea, bem como, no primeiro paradigma, a indicação de que *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*.

Na demonstração analítica da divergência, porém, a Contribuinte nada referiu acerca da abordagem, nos paradigmas, da questão referente à falta de lançamento da multa de mora. No quadro comparativo, além de não haver destaque da refutação específica contida no acórdão recorrido, antes demonstrada, os destaques feitos nos paradigmas evidenciam que as decisões se prenderam, apenas, ao argumento primário e suficiente para exclusão da multa de mora, que era a caracterização da denúncia espontânea mediante compensação. Assim, inexistiu nos paradigmas qualquer abordagem subsidiária acerca do não cabimento da multa de mora por falta de lançamento que, eventualmente, pudesse dar lastro à divergência jurisprudencial quanto a este ponto.

Os seguintes excertos do recurso especial da Contribuinte bem evidenciam sua pretensão de ver rediscutida a questão acerca da falta de lançamento da multa de mora com base, apenas, no prequestionamento da matéria, sem a demonstração de que outro Colegiado do CARF decidiu o tema de forma diversa:

67. A Recorrente demonstrou em seus Embargos de Declaração que o v. acórdão nº 1302-002.324, além de se posicionar de maneira contrária ao entendimento deste E. CARF, incorreu em vícios de omissão e contradição quanto à aplicabilidade da multa moratória, mais especificamente no fato de que não fundamentou a justificativa de cobrança sem lançamento do específico valor da multa, que não se confunde com a hipótese de dívida confessada do art. 74, §6º da Lei nº 9.430. Esses pontos foram trazidos no tópico II dos Embargos, parágrafos 17 a 24.

68. Não obstante, os acórdãos paradigmas apresentados enfrentaram diretamente a matéria. Entendeu-se que a compensação, por se tratar de modalidade de extinção do crédito tributário, é apta a produzir o efeito da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN.

69. Analisando situações fáticas similares (realização de pedido de compensação para o reconhecimento da denúncia espontânea) e partindo do mesmo dispositivo legal (art.

138 do CTN), as conclusões dos acórdãos foram diametralmente opostas: enquanto o v. acórdão recorrido considerou que a compensação não seria apta a comprovar o pagamento para fins de reconhecimento do instituto da denúncia espontânea, os acórdãos paradigmas consideraram que a compensação é uma das formas de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do CTN, razão pela qual é perfeitamente cabível o reconhecimento, em tais casos, da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

E os argumentos de mérito mais à frente desenvolvidos deixam patente a distinção da questão em relação ao dissídio jurisprudencial demonstrado acerca da equiparação de compensação a pagamento para fins de caracterização da denúncia espontânea, inclusive envolvendo a interpretação de outros dispositivos da legislação tributária:

107. Ademais, mesmo que se entendesse que a compensação não seria meio apto a comprovar o pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, a multa moratória exigida nesse processo administrativo seria totalmente incabível.

108. Qualquer montante além daquele relativo à compensação não homologada somente poderia ser exigido mediante lançamento próprio, uma vez que não há crédito tributário sem lançamento (artigo 142 do CTN), sendo que o presente processo de não homologação de compensação não tem a natureza e lançamento fiscal.

109. Diante de todo o exposto, a Recorrente requer a reforma do r. acórdão recorrido para que seja cancelada a exigência da multa de mora imposta, seja porque caracterizado o instituto da denúncia espontânea, seja porque não há a possibilidade de se constituir crédito tributário sem lançamento.

Assim, não merece reparos o despacho de admissibilidade do recurso especial, que examinou a demonstração do dissídio jurisprudencial apresentada pela Contribuinte, limitada à questão de equiparação de compensação a pagamento para fins de caracterização da denúncia espontânea, e nada disse acerca da falta de lançamento da multa de mora, não abordada naquela demonstração. A análise assim exposta no exame de admissibilidade enfrenta, precisamente, a demonstração do dissídio jurisprudencial apresentada pela Contribuinte:

Verifica-se, portanto, que o acórdão paradigma deixou claro seu entendimento, baseado na jurisprudência do STJ, de que só se configura a denúncia espontânea quando a confissão de dívida é concomitante ou posterior ao pagamento. Que não se configura se o contribuinte faz a prévia confissão do débito e deixa transcorrer o prazo de vencimento, para depois de ultrapassado este prazo pretender quitá-lo espontaneamente. No caso do paradigma, a quitação, através de compensação, foi anterior à confissão de dívida.

Depreende-se do relatório do acórdão recorrido que essa circunstância também se verifica no caso por ele enfrentado. O débito em questão – estimativa de CSLL referente ao período de apuração de 06/2003 – foi confessado na própria Dcomp objeto de análise. Assim, considerando-se a compensação equivalente a pagamento, a confissão de dívida foi concomitante ao pagamento.

O paradigma também deixou claro que considera que a compensação por meio de Dcomp configura o pagamento caracterizador da denúncia espontânea. Verifica-se, portanto, que paradigma e acórdão recorrido, em situações semelhantes, decidiram em sentidos opostos. Enquanto o paradigma decidiu que a compensação surte o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento, para efeito de denúncia espontânea, o acórdão recorrido decidiu que o instituto da denúncia espontânea só se aperfeiçoa mediante o efetivo pagamento do débito confessado.

Caracteriza-se, portanto, em relação a este primeiro paradigma, a divergência suscitada.

[...]

Comparando-se paradigma e acórdão recorrido, tem-se que no caso enfrentado pelo paradigma a Dcomp foi apresentada antes da DCTF, e antes da ocorrência de procedimento de ofício, condição que a decisão reputou necessária para que se

considere a compensação como denúncia espontânea. Essa circunstância também se verifica na situação enfrentada pelo acórdão recorrido, em que a Dcomp foi apresentada sem que o débito fosse confessado em DCTF, e antes de qualquer procedimento de ofício.

Verifica-se, aqui também, que paradigma e acórdão recorrido, em situações semelhantes, decidiram em sentidos opostos. Enquanto o paradigma decidiu que a compensação surte o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento, para efeito de denúncia espontânea, o acórdão recorrido decidiu que o instituto da denúncia espontânea só se aperfeiçoa mediante o efetivo pagamento do débito confessado.

Caracteriza-se, portanto, também em relação a este segundo paradigma, a divergência suscitada. Conclui-se que restaram preenchidos os pressupostos de admissibilidade em relação à matéria.

Por tais razões, compreendendo que o seguimento parcial do recurso especial acerca da *matéria denúncia espontânea pela compensação* não contempla a questão acerca da falta de lançamento de multa de mora, não erigida pela Contribuinte como divergência autônoma em sua peça recursal, mas apenas referida como argumento contrário à exigência fiscal e à decisão do acórdão recorrido, tem-se que o recurso especial deve ser CONHECIDO dentro dos limites do exame de admissibilidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA