



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

**Processo n°** 10380.721163/2010-36  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.424 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de agosto de 2013  
**Matéria** Imposto de Renda Pessoa Jurídica  
**Recorrente** M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2006

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. O objetivo do artigo 138 do CTN é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse. Não há diferença entre regularizar débito mediante pagamento ou compensação. Sob os aspectos jurídicos os dois institutos aqui referidos têm por finalidade a satisfação e quitação de obrigação pendente.

Recurso Voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Carlos Mozart Barreto Vianna. Designado o Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva para redigir o voto vencedor. O conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto fará declaração de voto.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente e relator

*(assinado digitalmente)*

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Carlos Pelá, Carlos Mozart Barreto Vianna, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Trata o presente de PER/Dcomp apresentado pelo sujeito passivo através do qual pleiteia a compensação do crédito correspondente ao saldo negativo do IRPJ apurado no ano-calendário de 2002 com débitos diversos registrados no documento de compensação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza – CE emitiu despacho decisório homologando parcialmente o requerido no entendimento de que o crédito, ainda que reconhecido, não seria suficiente para compensar integralmente os débitos informados.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade sustentando que a não homologação integral decorreu do procedimento interno da administração tributária em incluir no valor do débito confessado e compensado uma multa de mora, destinando parte do indébito para quitação da mesma.

Reclama que da análise do art. 138 do CTN se extrai expressamente que a responsabilidade por infrações é excluída pela denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e apenas dos juros de mora, não havendo qualquer referência à interposição de multas de quaisquer naturezas.

Aduz que, conforme evidenciado quando da exposição dos fatos, houve a liquidação espontânea de créditos tributários em atraso, antes mesmo de qualquer instauração de procedimento administrativo fiscal, isto é fato inegável, contudo, com a devida inclusão dos juros moratórios incidentes sobre o lapso temporal da insolvência, cujo montante foi compensado através de pedido de compensação em estudo

Apresenta posições doutrinárias e jurisprudência que, alega, reforçaria os argumentos de defesa. Nesses termos, requer a improcedência da multa de mora e a homologação integral da compensação solicitada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - CE apreciou a manifestação de inconformidade e prolatou o Acórdão 08-21.409 (sessão de 27/06/2011) julgando-a improcedente em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário:2006*

*MULTA DE MORA. CABIMENTO.*

*A denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, exclui a responsabilidade da interessada pela infração, o que impede a*

*aplicação da multa de ofício pelo fisco, mas não extingue a obrigação do pagamento da multa de mora, a qual nasce no dia seguinte à data do vencimento do pagamento da obrigação tributária.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2006*

*SUSTENTAÇÃO ORAL. INDEFERIMENTO.*

*Não existe, no âmbito da legislação processual tributária, previsão para realização de sustentação oral, pela defesa, durante a sessão de julgamento de primeira instância.*

*JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALCANCE*

*A função das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, consiste em examinar a consentaneidade dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes sendo facultado pronunciar-se a respeito da conformidade ou não da lei, validamente editada, com os demais preceitos emanados pela Constituição Federal.*

*JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO. NÃO VINCULAÇÃO.*

*As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.*

Cientificado da decisão, o sujeito passivo apresenta recurso voluntário a este colegiado, ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e preenche as condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

A questão sob exame consiste na possível incidência da multa de mora nas situações em que o débito, ainda que a destempo, tenha sido quitado antes de qualquer procedimento formal de cobrança pela administração tributária. Deve ser avaliado se a quitação da dívida nesses moldes caracterizaria a denúncia espontânea de que trata o art. 138, do CTN e se, sob essa ótica, não caberia a multa de mora.

O acórdão recorrido não questionou a ocorrência da denúncia espontânea, apenas enfatizou o entendimento de que tal circunstância não elidiria a exigibilidade da multa de mora, por se tratar de pagamento em atraso.

As razões recursais têm como fundamento principal o posicionamento do STJ sobre o tema, alegadamente manifestado em decisão sob o regime de recurso repetitivo, segundo o qual o procedimento do sujeito passivo caracterizaria a denúncia espontânea e, dessa forma, estaria albergado no art. 138 do CTN e não sujeito a qualquer multa pois esse dispositivo, na visão daquela Corte, não diferenciaria as multas punitivas das moratórias.

Ressaltando que partilho do entendimento das autoridades que me antecederam, considerando a menção à decisão do STJ na sistemática do recurso repetitivo o que, se confirmado, vincularia esta Corte administrativa, a análise do tema será feita sob a ótica da jurisprudência daquele Tribunal.

Para evitar a monótona transcrição de vários Acórdãos do STJ que apenas confirmariam a jurisprudência consolidada do Órgão, menciono apenas trechos da decisão proferida no Resp nº 1.149.022/SP, Relator Ministro Luiz Fux, sessão de 24/06/2010, que resumem com precisão o entendimento daquela Corte quanto ao alcance do art. 138, do CTN.

Em primeiro lugar, estabelecendo as situações nas quais a denúncia espontânea não estaria caracterizada (destaques acrescidos):

[...]

*Com efeito, a Primeira Seção desta Corte, no âmbito de recursos especiais representativos de controvérsia, consolidou a tese de que 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:*

[...]

A seguir, a configuração da denúncia espontânea:

[.....]

*Ao revés, 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.*

*É que se o contribuinte não efetuasse a retificação, o fisco não poderia executá-lo sem antes proceder à constituição do crédito tributário atinente à parte não declarada, razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.*

[.....]

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção e aos Presidentes dos Tribunais Regionais Federais, com fins de cumprimento do disposto no § 7º, do artigo 543-C, do CPC (artigos 5º, II, e 6º, da Resolução STJ 08/2008).

Vê-se que no entendimento da Corte Superior a apresentação de declaração prévia ao pagamento excluiria a denúncia espontânea. Pelo teor da decisão entendo que a acepção do termo “declaração”, no caso, vai ao encontro do instrumento que possibilite ao Fisco a adoção dos procedimentos de cobrança e/ou execução da dívida. O exemplo mais típico seria a DCTF.

Por outro lado, se o pagamento antecede a Declaração ou é concomitante a ela, a espontaneidade estaria configurada.

No presente caso, como o entendimento da autoridade administrativa e da primeira instância julgadora coincidem pela exigibilidade da multa de mora no pagamento espontâneo em atraso, sem relação com a entrega de qualquer Declaração, não há como saber se houve ou não a entrega de DCTF antes das compensações efetuadas.

O que se tem, portanto, é a entrega de PER/Dcomp através da qual os débitos seriam quitados mediante compensação. Sob esse prisma, considerando que a Dcomp regularmente entregue tem os efeitos de confissão e extinção dos débitos nela informados, estaria configurada a denúncia espontânea no que se refere à concomitância entre a quitação da dívida e a entrega da Declaração.

Entretanto, restaria avaliar se o art. 138, do CTN; deve ser analisado no bojo da literalidade do texto:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito*

*da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Vê-se que o texto legal fala em pagamento do tributo sem qualquer menção à compensação. Ainda que o pagamento e a compensação tenham os mesmos efeitos, qual seja, a extinção do crédito tributário, são institutos totalmente distintos. Ainda mais se for levado em consideração o fato de a compensação não ter o mesmo caráter de definitividade do pagamento, pois pode ter seus efeitos revertidos pela autoridade administrativa.

A meu ver, a distinção supra explanada excluiria a aplicação da denúncia espontânea ao caso sob análise. Na busca de jurisprudência que tratasse da matéria constatei surpreendido a existência de ação judicial interposta pela interessada. Trata-se de mandado de segurança formalizado em 2009 visando justamente a obtenção de provimento judicial que reconhecesse a inexigibilidade da cobrança de multa de mora em diversos processos de compensação, com base no art. 138, do CTN.

Ainda que o presente processo não tenha sido mencionado na ação, o que descaracteriza a concomitância entre as esferas administrativa e judicial, a tese sustentada é exatamente a mesma.

Na ação mandamental, o Juízo da 5ª Vara Federal da Seção Judiciária do Ceará, em sentença datada de **29/10/2009** denegou a segurança. Trechos da sentença demonstram claramente o posicionamento do magistrado:

[...]

*As multas são firmadas por lei, devendo ser aplicadas sempre que a situação fática seja enquadrada na moldura legal, como no caso em exame, somente podendo ser dispensadas pela impossibilidade de subsunção da norma ao fato ou por nova lei que a dispense.*

[...]

*A hipótese dos autos adequa-se perfeitamente ao entendimento sedimentado na Súmula n. 360 do Superior Tribunal de Justiça, que a seguir transcrevo:*

*Súmula 360. O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

*A tentativa do impetrante de fazer diferenciar a situação do caso em tela do retratado no referido entendimento não merece prosperar, uma vez que a própria súmula não veicula qualquer distinção.*

*Ressalte-se, por fim, que, tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a multa de mora tem lançamento automático, dispensando-se qualquer procedimento*

*administrativo prévio para a sua cobrança, razão pela qual também afasto a necessidade de prévia declaração do contribuinte ou lançamento de ofício para a cobrança da multa moratória.*

A interessada formalizou apelação que foi recebida no efeito devolutivo. Na apreciação desse recurso, o TRF da 5ª Região negou-lhe provimento (Acórdão 494101-CE 2009.81.00.010573-8, publicado em **15/10/2010**). A ementa da decisão é cristalina:

[...]

*- Aos pedidos de compensação (PER/DCOMP) relativos a tributos sujeitos à homologação, ou seja, àqueles sujeitos ao auto lançamento por meio de declaração de débitos pelo contribuinte, não declarados ou declarados e não pagos, inaplicável a norma do art. 138 do CTN, que deve ser interpretada em sua literalidade conforme impõe o art. 111 do CTN, sobretudo, quando trata tão somente de pagamento (forma de extinção do crédito tributário – art. 156, I do CTN) e não de compensação (forma distinta de extinção do crédito tributário – art. 156, II do CTN).*

[...]

O acórdão foi objeto de recurso especial pela interessada ao qual foi negado seguimento por Despacho do Desembargador Federal Vice-Presidente do TRF (publicado em **18/07/2011**).

O sujeito passivo apresentou agravo contra essa decisão denegatória que foi apreciado no STJ e improvido por decisão do Ministro Benedito Gonçalves. Transcrevo trecho da decisão (publicada em **05/06/2012**):

[....]

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.

[...]

Não satisfeita, a interessada interpôs Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial quer foi improvido nos seguintes termos (AgRg no AREsp 174514/CE, Ministro Benedito Gonçalves, T1 – Primeira Turma, sessão de 04/09/2012, Dje **10/09/2012**):

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, DJe 15/05/2012; AgRg no

AREsp 98.066/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/04/2012; Resp 1206178/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/11/2011; AgRg no Ag 1378589/DF, Rel. Ministro 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.

Foram apresentados embargos de declaração contra essa decisão os quais foram rejeitados. Conforme informação da página do STJ, o acórdão do TRF5 transitou em julgado em **07/11/2012**.

Em resumo, o recurso voluntário apresentado pela interessada trata de matéria que foi objeto de decisão definitiva no Judiciário em sentido oposto ao pleito.

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Leonardo de Andrade Couto - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA. - Redator

No caso dos autos, o sujeito passivo, mediante denúncia espontânea, confessou crédito tributário e quitou mediante compensação.

No entender do ilustre relator e da decisão recorrida, a compensação tem natureza distinta do pagamento e, portanto, não exclui a multa de ofício. Esta, a teor do voto vencido, à luz do artigo 138 do CTN, só é excluída mediante pagamento.

Em decisão anterior, já examinei esta matéria e na ocasião resultei vencido. A doutra maioria, naquela oportunidade, entendeu que a compensação não tinha a aptidão necessária para se igualar ao pagamento a que faz referência o artigo 138 do CTN.

Mantenho minha posição inicial, agora acompanhado pela maioria do Colegiado que aos meus fundamentos agrega as razões de decidir contidas na declaração de voto do Conselheiro Fernando Brasil.

Ao excluir a penalidade, em caso de denúncia espontânea acompanhada do pagamento dos tributos e dos juros de mora, o objetivo da norma contida no artigo 138 do CTN<sup>1</sup> é viabilizar que o Fisco receba, de imediato, crédito tributário decorrente de omissão ou infração por ele desconhecida.

Em outras palavras, o artigo 138 do CTN contém norma indutora de comportamento, pois se não dispensasse a multa de ofício não teria como incentivar o contribuinte a fazer denúncia espontânea e pagar os tributos devidos, acrescido de juros. Neste sentido oportuna a lição de Leandro Paulsen:

*O objetivo do artigo 138 do CTN é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse<sup>2</sup>.*

Não há diferença entre regularizar um débito mediante pagamento ou compensação. Sob os aspectos jurídicos os dois têm por finalidade a satisfação e quitação da obrigação pendente.

Quando se compara pagamento e compensação pode se dizer que no pagamento o devedor entrega quantia ao credor para adimplir e extinguir obrigação. Na compensação o devedor utiliza crédito líquido e exigível que possui junto ao credor para adimplir e extinguir obrigação. Tanto o pagamento como a compensação destinam-se à mesma finalidade, qual seja, satisfazer obrigação existente entre dois sujeitos. Dito de outra forma, na compensação os recursos destinados à extinção do débito já estão em poder do credor. Assim,

<sup>1</sup> A denúncia espontânea deve ser entendida como sendo o procedimento do sujeito passivo que, por iniciativa própria, dirige-se ao sujeito ativo, antes de qualquer procedimento fiscal, para dar-lhe conhecimento da existência de infração até então desconhecida, realizando o pagamento dos tributos devidos em relação à infração confessada, acrescido de juros moratórios.

seria ilógico imaginar que o credor, com uma mão tivesse que alcançar determinado valor para que o devedor lhe alcançasse com a outra, para satisfazer obrigação existente entre as partes. É por esta razão que o Código Civil ao tratar do adimplemento e extinção das obrigações, no Livro III, incluiu um Título denominado "Do Adimplemento e Extinção das Obrigações", o qual contém Capítulo para tratar "Do Pagamento" e outro "Da compensação sendo que os dois institutos possuem a mesma finalidade. Neste sentido basta ater-nos às disposições do artigo 368 do CTN, a seguir transcrito:

*Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.*

O pagamento, a consignação em pagamento, a dação em pagamento, a novação, a compensação, a confusão, a remissão de dívidas, previstas respectivamente nos artigos art. 304, 334, 356, 360, 368, 381, 385, possuem a mesma aptidão jurídica, qual seja, o adimplemento e a extinção de determinada obrigação.

No que diz respeito ao adimplemento e extinção dos créditos tributários a situação segue parâmetros semelhantes ao do direito civil. Neste sentido tem-se o artigo 156, do CTN, a seguir transcrito:

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - a remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus § § 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado; XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.)*

Em que pese este relator entender que a homologação tem por objeto a atividade de apuração de crédito realizada pelo do sujeito passivo, o entendimento que prevaleceu no STJ é que a homologação dá-se em face do pagamento. Por esta linha de raciocínio se pode dizer que o pagamento, assim como a compensação, para efeitos de extinção do crédito tributário, necessitam ser homologados pela autoridade competente, ainda que de forma tácita. Tal exigência está a demonstrar que tanto um quanto o outro, para efeitos de extinção do crédito tributário, se equivalem.

Se tivéssemos que estabelecer divergência entre o pagamento e a compensação diríamos que o pagamento é modo ordinário de satisfação e consequentemente extinção do crédito tributário e a compensação é modo especial de satisfação e consequentemente extinção do crédito tributário<sup>3</sup>.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

**É o voto condutor do presente acórdão.**

MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA. – Redator Designado

<sup>3</sup> O argumento de que a compensação é modo especial de extinção do crédito tributário tem fundamento no artigo 170 do CTN e artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996

## Declaração de Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO.

O presente processo diz respeito à caracterização, ou não, de denúncia espontânea em casos de confissão de dívida, após a data de vencimento do respectivo tributo, realizada por meio de declaração de compensação.

Por consequência, trata da possibilidade de cobrança de multa moratória em tais casos.

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que, independentemente da posição pessoal de cada membro deste colegiado, uma vez caracterizada a denúncia espontânea, não subsiste a aplicação de qualquer penalidade, pois “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” (REsp 1.149.022/SP, Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9/6/2010, DJe 24/6/2010).

Não é demais lembrar que a vinculação aos membros do CARF é imposta pelo art. 62-A do RICARF, que assim dispõe:

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

A questão posta nos autos, contudo, transcende a mera aplicação automática do julgado em questão, pois, mesmo se analisando o inteiro teor do voto condutor do acórdão em tela, não é possível extrair, de modo expresso, que restaria configurada a denúncia espontânea nos casos de declaração de compensação.

Como muito bem ponderou o I. Relator, o próprio contribuinte obteve decisões desfavoráveis sobre o tema - no âmbito do próprio STJ e posteriormente ao precedente formado no julgamento do recurso repetitivo - ao questionar a exigência de multa moratória em casos idênticos. Frise-se que tais demandas judiciais dizem respeito a exigências estranhas aos presentes autos, pois, se assim não fossem, a opção pela via judicial impediria esse colegiado de analisar o presente processo, pois, a teor do art. 78, § 2º, do RICARF c/c parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/1980, tal opção implicaria renúncia ao recurso administrativo.

Por outro lado, a recorrente apresentou ao colegiado o inteiro teor da Nota Técnica Cosit nº 1/2012 que, taxativamente, reconhece que a declaração de compensação pode configurar denúncia espontânea. Por oportuno, transcreve-se a seguir alguns excertos de suma importância para o deslinde do caso concreto:

A fim de orientar as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), analisa-se as consequências dos Atos Declaratórios PGFN n.ºs 4/2011 e 8/2011, de 20 de dezembro de 2011, os quais, amparados nos Pareceres PGFN/CRJ n.ºs 2113/2011 e 2124/2011, respectivamente, e com fundamento no inciso II do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e no art. 5º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, autorizaram a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

Ato Declaratório PGFN n.º 4/2011

com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional. JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. mino Eliana Calmon; REsp 774058, rel. mino Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel. min. Humberto Martins.

Ato Declaratório PGFN n.º 8/2011

nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

JURISPRUDÊNCIA: RESP 1.1 49.022/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 9/6/2010, DJE 24/6/2010.

2. A necessidade de orientação desta coordenação-geral resulta do fato de que os atos declaratórios editados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), com fulcro no art. 19 da Lei n.º 10.522, de 2003, têm o condão de vincular a RFB, impedindo-a de constituir o crédito tributário relativo à presente hipótese e **obrigando-a a rever de ofício os lançamentos já efetuados**, conforme os §§ 4º e 5º do referido dispositivo legal. (grifo nosso)

[...]

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. (grifo nosso)

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei n.º 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, aplica-se o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;** (grifo nosso)

[...]

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.**

19.1 Por outro lado, conforme ressaltado no item 2 desta Nota, **a RFB é obrigada a rever de ofício os créditos tributários já constituídos**, conforme determinam os §§ 4º e 5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. **Não se trata de um poder, mas de um dever legal. A norma é imperativa.**

[...]

Vê-se, assim, que a controvérsia tratada nos autos não mais subsiste, pois o próprio ente autuante entende que o crédito tributário exigido deve ser extinto. Além disso, a administração reconhece que é seu dever rever de ofício exigências tais quais às discutidas nos presentes autos.

Trata-se, na realidade, de espécie de autocomposição entre as partes. Nesse sentido, traçando-se um paralelo do processo administrativo fiscal com o processo civil, o ato emanado pela RFB, em conjunto com os editados pela PGFN, equivale “à renúncia ao direito que se funda a ação”.

Equiparando-se o auto de infração à petição inicial, e a impugnação à contestação, conclui-se que a RFB deu o primeiro passo para a formação do litígio com a formalização da exigência da multa moratória. Não se desconhece que o art. 14 do Decreto nº 70.235/72 assevera que o litígio somente se forma a partir da apresentação da impugnação. Contudo, há de se considerar que tal litígio necessita de um ato inaugurador da controvérsia, que é a exigência tributária por parte do Fisco.

Pois bem, diante de tal cenário, entendo que a edição de atos por parte do autor que reconhece a insubsistência do direito material em que se funda a exigência do crédito tributário equivale à renúncia do próprio crédito em discussão.

Sob a ótica do processo civil, vejamos como a doutrina aborda o tema.

Para Humberto Theodoro Júnior,

ocorre renúncia quando, de forma expressa, o autor abre mão do direito material que invocou quando da dedução de sua pretensão em juízo. Demitindo de si a titularidade do direito que motivou a eclosão da lide, o autor elimina a própria lide. E, sem lide, **não pode haver processo, por falta de objeto.**

Manifestada ou provada nos autos a renúncia do autor ao direito material sobre que se funda a ação, o juiz dará por finda a relação processual, através de sentença, em cujos termos reconhecerá estar solucionada a lide (julgamento de mérito).

[...] a manifestação de vontade de renunciar só pode ser expressa e deve constar de documento escrito juntado aos autos.<sup>4</sup>

Fredie Didier Júnior, por sua vez, observa que, tratando-se de autocomposição, deve ser exarada decisão que homologa a conciliação, de modo a pôr fim à controvérsia.<sup>5</sup> Esclarece ainda que a conciliação judicial, em qualquer de suas modalidades, pode se dar por termo elaborado por escrivão, mas **também por documento extrajudicial** que, uma vez juntado aos autos, não implica sua redução a termo.<sup>6</sup>

Por fim, Darci Guimarães Ribeiro ensina que

[...] enquanto na confissão, a parte declara a verdade de um fato contrário ao seu interesse, **na renúncia, o autor não declara nenhum fato afirmado pelo réu e contrário ao seu interesse, mas somente a inconsistência jurídica da ação.** A confissão pode emanar tanto do autor quanto do réu; a renúncia é ato privativo do autor, segundo de depreender do inc. V do art. 269 do CPC.<sup>7</sup> (p. 91)

Ora, uma vez caracterizada a renúncia ao direito em que se funda a ação, o Código de Processo Civil, em seu art. 269, V<sup>8</sup>, estabelece que haverá extinção do processo com resolução do mérito.

Isso posto, e considerando que: (i) a própria Receita Federal do Brasil entende que o direito em que se funda a exigência fiscal é inconsistente; (ii) ainda que o crédito tributário fosse mantido, a própria Receita Federal procederia à revisão de ofício da exigência; e, em homenagem ao princípio da eficiência, evitando-se que novo ato tenha que ser exarado pela administração tributária para extinguir o crédito tributário em discussão, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

<sup>4</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento. Vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 331-332.

<sup>5</sup> DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Introdução ao Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento. 13. ed. Vol. 1. Salvador: Editora JusPodivm, 2011, p. 580.

<sup>6</sup> DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Introdução ao Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento. 13. ed. Vol. 1. Salvador: Editora JusPodivm, 2011, p. 581.

<sup>7</sup> RIBEIRO, Darci Guimarães. Provas Atípicas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 91.

<sup>8</sup> Art. 269. Haverá resolução de mérito:

[...] assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001