



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.901610/2008-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.253 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2022
Recorrente M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; ii) por maioria de votos, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, que dava provimento. A Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE).

Adota-se, em sua integralidade, o relatório do Acórdão n.º **08-20.133 - 4ª Turma da DRJ/FOR**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

Trata-se de apreciar Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório de fls. 01/02 que não homologou a compensação declarada por meio do Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação - PER/DCOMP n.º 29454.67580.020405.1.7.04-2003.

O pedido de compensação objetiva compensar alegado pagamento a maior de CSLL, efetuado em 31/10/2002 (fl. 01). O total do crédito original utilizado nesta DCOMP seria, segundo o contribuinte, no valor de R\$362.531,49 (fl. 43).

O Despacho Decisório considerou improcedente o crédito informado no PER/DCOMP, à luz da seguinte fundamentação:

Limite do crédito analisado correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: R\$ 487.821,71. A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

O referido decisório está arrimado no seguinte enquadramento legal: arts. 165 e 170 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 05/14), requerendo a homologação da compensação pleiteada com crédito oriundo de pagamento a maior. O pedido está fundamentado basicamente nas seguintes alegações:

- Em 29/11/2002, o contribuinte recolheu indevidamente o valor de R\$497.022,53, referente a CSLL.*
- Posteriormente apresentou o PER/DCOMP n.º 13404.08460.020405.1.7.04-0901, com débitos totais (principal + juros) no valor de R\$10.461,33;*
- Fazendo-se, pois, a compensação, e tendo em vista a atualização pela taxa Selic, restou a quantia original de R\$487.821,71 (31/10/2002);*
- Compensou no PER/DCOMP objeto do presente julgamento o valor de R\$403.343,51. Realizada tal operação, ainda ter-se-ia R\$125.290,21 de direito creditório originário;*
- O Despacho Decisório em debate traz quadro “Utilização dos Pagamentos Encontrados para o DARF Discriminado no Per/DCOMP” que consigna a utilização do valor original de R\$497.022,53, no PER/DCOMP n.º 13404.08460.020405.1.7.04-0901. Como já referenciado, a compensação requerida em tal processo tinha a monta de R\$10.461,33 e não o valor acima mencionado.*
- Considerando que não houve qualquer compensação indevida e que o Despacho Decisório não forneceu elementos suficientes que comprovassem a ausência de saldo remanescente do indébito para promover a compensação do débito, pertinente à PER/DCOMP ora analisada, o contribuinte buscou junto à SRF maiores esclarecimentos;*
- Em contato informal com servidor da Delegacia da RFB em Fortaleza-Ce, a contribuinte averiguou que a origem da não-homologação da compensação foi um erro no sistema SIEF, que vinculou integralmente o crédito fiscal proveniente do indébito supracitado no momento da homologação da PER/DCOMP anterior, motivo pela qual ignorou completamente o saldo que remanesceria depois de realizada esta compensação, não permitindo assim que o crédito fiscal sobredito fosse objeto de nenhuma compensação;*

- *Por força da natureza constitutiva do pedido de compensação, previsto no § 6º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, o ato culminou por gerar crédito tributário imputado indevidamente à contribuinte, trazendo-lhe prejuízos. Daí pode-se inferir que, por conta de erro, o ato administrativo praticado pela Administração Pública é nulo, especialmente porque atribui à contribuinte obrigação tributária ilegal e, a rigor, inexistente.*

Anexei as fls. 62/63.

Em análise nesta Delegacia de Julgamento, o relator do presente feito observou divergência entre dados do decisório e do sistema SIEF/PER-DCOMP, pelo que propôs a conversão do julgamento em diligência para as seguintes providências da Unidade local:

- a) Dar ciência ao contribuinte de cópia do presente Despacho;*
- b) Demonstrar, por meio de planilha, quais débitos foram extintos pelo Darf no valor de R\$2.749.820,37, recolhido em 31/10/2002, determinando, em seu final, se remanesce saldo credor favorável ao contribuinte para utilização no PER/DCOMP ora em julgamento;*
- c) Havendo resposta positiva para o quesito anterior, proferir parecer em que apresente:*
 - quantificação de tal valor e informação sobre sua disponibilidade para utilização no procedimento de compensação ora analisado;*
 - planilha de cotejo entre créditos e débitos compensados no presente processo, indicando, em seu final, eventual saldo credor ou devedor;*
- d) A DRF de origem poderá inserir outros documentos ou esclarecimentos que considerar necessários à instrução do processo e ao conseqüente julgamento da lide;*
- e) Dar ciência ao sujeito passivo do resultado da Diligência Fiscal, deferindo-lhe prazo de trinta dias para manifestação acerca dos fatos novos;*
- f) Retornar os autos à DRJ de Fortaleza, após o cumprimento da diligência, para prosseguimento do julgamento administrativo.*

Em resposta, a autoridade fiscal da Delegacia de origem aduziu o parecer de fls. 77/79, no qual concluiu por um saldo devedor do requerente no valor original de R\$ 66.592,20, a título de Cofins, PA 28/02/2003.

Já o administrado ofereceu contra-razões ao referido parecer com os seguintes argumentos, em suma:

Diante dos resultados da diligência fiscal efetuada pelo SEORT - DRF-FORTALEZA, considerações não de ser feitas ao seu resultado, uma vez que mesmo sob uma análise mais apurada dos fatos ainda resiste aspectos controversos sobre o "quantum" foi utilizado em cada pretendida compensação, pois nos cálculos desta administração tributária ainda remanesce valor a ser exigido pelo fisco.

Giz-se ressaltar que por um lado a diligência reconhece a integralidade do crédito fiscal proveniente de pagamento indevido ou a maior, e por outro lado homologa parte das pretendidas compensações. Logo, presume-se que sob a ótica da Delegacia da Receita Federal não há crédito fiscal suficiente para efetivação das referidas compensações.

Diante da flagrante dicotomia sobredita e considerando que nos termos da apuração e registros do contribuinte, não houve qualquer compensação indevida, far-

se-á necessário por parte do contribuinte demonstrar pormenorizadamente como o valor do indébito fora utilizado nas pretendidas compensações, assim segue:

[ADUZIU PLANILHA]

Urge ressaltar que a SRF entendeu em seu despacho decisório que não havia saldo remanescente para compensação pretendida pelo contribuinte na PER/DCOMP N° 29454.67580.020405.1.7.04-2003, o que através da planilha acima demonstra de forma transparente a suficiência do crédito para efetuar todas as compensações pretendidas.

Resta obvio equívoco por parte do fisco considerar o crédito objeto da compensação indeferida por já haver sido utilizada em outra compensação.

Faz-se mister evidenciar que no bojo do resultado da diligência, emitido pelo SEORT - SRF -FORTALEZA, houveram alterações nos fatores determinantes da não homologação da PER/DCOMP objeto do processo em epígrafe. Alterações que desconfiguram integralmente a materialidade inicial do Despacho Decisório, quais sejam.

1. O Despacho Decisório fazia referência ao PER/DCOMP N° 29454.67580.020405.1.7.04-2003, onde, os valores que estavam sendo exigidos ao contribuinte pertenciam ao débito da pretendida compensação. No resultado da diligência a administração tributária determina a homologação do PER/DCOMP retro e determina que das compensações consignadas ao indébito em questão somente remanesce sob a análise do direito creditório a PER/DCOMP 39460.23365.150705.1.3.04-1994.

2. O resultado a diligencia ainda faz alterações no "quantum" a ser cobrado ao contribuinte, no despacho decisório o valor devido é de R\$391.716,80 e no resultado a diligência consigna o valor R\$66.592,20 e acréscimos legais.

Nestes termos, mormente evidenciar que na manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte fora pedido a nulidade do ato administrativo que ensejou a não homologação indevida, a cobrança ilegal, e a extinção do processo administrativo, em virtude de haver tomado por base informações equivocadas, erro, constantes em sistema interno da RFB.

Destarte, fica FLAGRANTE que para o caso em tela, o ato administrativo praticado pela autoridade fazendária está eivado de vício devido a um erro gerado pelo sistema SIEF, que acabou por não permitir que fossem contemplados corretamente os dados constantes na PER/DCOMP N° 13404.08460.020405.1.7.04-0901. Onde, diante deste equívoco não restaria saldo algum para as futuras compensações, motivando o indeferimento da compensação pelo despacho decisório ora impugnado.

Como é pressuposto da anulação que o ato administrativo possua um vício de legalidade em algum de seus requisitos de formação, podendo e devendo, por este motivo, ser desfeito pela própria Administração Pública, sob pena de flagrante ilegalidade, o resultado da diligência emitido pelo SEORT - DRF - FORTALEZA, vem corroborar com as argumentações postas pelo contribuinte, dando elementos de fato suficientes para apresentação de desacordo com a lei, logo, o ato administrativo é NULO.

É o relatório.

Do Acórdão de 1ª Instância

A **4ª Turma da DRJ/FOR**, por meio do Acórdão nº **08-20.133**, julgou a Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

Erro na determinação do direito creditório em decisão administrativa é motivo para reformá-la, e não para anulá-la, por se tratar de matéria de mérito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA. ESPONTANEIDADE. INAPLICABILIDADE.

Declarada a compensação após o vencimento do tributo, fica descaracterizado o instituto da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, incidindo, pois, em multa de mora os correspondentes débitos compensados.

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes **fundamentos**:

- a) Portanto, presentes nos autos a imputação do crédito aos diversos débitos e PER/DCOMPs, e efetivado de acordo com a legislação de regência, não há falar em cerceamento do direito de defesa, não incidindo, pois, em nulidade. Isso porque a alocação do crédito ao PER/DCOMP nº 29454.67580.020405.1.7.04-2003 consubstancia a motivação para homologar parcialmente a declaração de compensação. Se essa motivação incorreu em erro, trata-se de questão de mérito a ser definida no âmbito deste processo administrativo, não se prestando, pois, para implicar na nulidade do presente decisório.
- b) Ocorre que o administrado, optando pela compensação, apenas ingressou com a DCOMP após o dia de vencimento do tributo, pelo que incorreu em multa moratória e juros Selic. Noutro dizer, a multa moratória é cabível por atraso (mora) na extinção do tributo.
- c) Em suma, no caso concreto, aplicando-se o artigo 28 da IN SRF nº 210, de 2002, deve-se exigir do contribuinte os ***acréscimos legais*** devidos ***até a data da entrega da declaração de compensação***, o que incluem ***multa de mora*** e juros Selic.
- d) Isso posto, voto no sentido de julgar ***procedente em parte*** a manifestação de inconformidade, de modo a homologar as seguintes compensações: ***(i)*** do débito de CSLL na quantia de R\$20.928,50, de janeiro de 2003; ***(ii)*** e da

parcela de R\$304.196,10 do débito de Cofins, de fevereiro de 2003, **remanescendo o saldo devedor do requerente no valor de R\$66.592,20.**

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, motivo pelo qual dele conheço.

Do Recurso Voluntário

Da Preliminar de Cerceamento ao Direito de Defesa

A Recorrente alega, preliminarmente, que houve Cerceamento ao Direito de Defesa com supressão de instância, in verbis:

Antes de adentrarmos diretamente ao mérito, importante ressaltar que houve Cerceamento ao Direito de Defesa com supressão de instância já que jamais se cogitou no despacho decisório impugnado motivação fundada em suposta - incidência.' de multa ,de mora em denúncia espontânea, razão - pela qual se negou ao contribuinte o conhecimento desse fato e dos fundamentos julgados pertinentes, suprimindo-lhe a oportunidade para apresentar sua defesa a respeito-desse aspecto, agora considerado essencial para a decisão ora combatida.

Observa-se que a questão da multa moratória surgiu somente após a diligência solicitada pelo colegiado a quo, pois no despacho decisório entendeu-se pela inexistência do crédito pleiteado.

Na diligência realizada verifica-se que remanesce o direito creditório de R\$ 356.229,16, decorrente de saldo disponível nos sistemas eletrônicos da RFB. Procedendo-se aos cálculos visando determinar o quantum compensado, observa-se que remanesce o valor original de R\$ 66.592,20, a título de Cofins, PA 02/2003 e vencimento em 14/03/2003, conforme planilha eletrônica às fls. 73/76.

Ao contrário do que alega a Recorrente, esta teve a oportunidade de apresentar os seus argumentos de defesa quanto às conclusões do relatório de diligência, inclusive quanto à multa de mora aplicado ao débitos vencidos, contudo não o fez, como se depreende da leitura de sua manifestação (fls. 91 a 99) sobre a informação fiscal (fls. 81 a 83).

Ante o exposto, entende-se que não procedem os argumentos da Recorrente quanto à supressão de instância, motivo pelo qual rejeita-se a preliminar de nulidade.

Do Mérito

O cerne da questão do presente processo refere-se a aplicação do instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN para desconsiderar a inclusão das multas sobre os débitos compensados.

A Recorrente defende a incidência no presente caso do instituto da denúncia espontânea disciplinada no art. 138 do CTN, o que afastaria a aplicação da multa de mora, *in verbis*:

Da norma sobredita, extrai-se 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 ao acréscimo de multas de quaisquer naturezas.

No caso concreto houve a confissão espontânea de créditos tributários em atraso, com a devida inclusão dos juros moratórios incidentes sobre o lapso temporal da insolvência, cujo montante foi pago mediante compensação com créditos oriundos de pagamentos indevidos feitos anteriormente ao Fisco, nos termos da declaração de compensação em estudo.

[...]

A discussão trata da possibilidade da compensação ser considerada denúncia espontânea.

A questão a ser respondida é se a quitação de débitos por meio de compensação é equivalente à denúncia espontânea?

O instituto da denúncia espontânea define que caso o contribuinte reconheça e pague um débito tributário antes do Fisco iniciar qualquer procedimento, o tributo a ser recolhido é o principal e os juros de mora, não incidindo a multa de mora, conforme previsto no art. 138 do CTN, *in verbis*:

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.

A redação do art. 138 é restrita e literal, de forma que para a configuração da denúncia espontânea, sobressai a necessidade de que haja pagamento total do tributo anteriormente não declarado, acompanhado dos juros de mora, antes de iniciado procedimento de ofício. Portanto a quitação dos débitos tributários por meio de compensação, sujeita a posterior homologação, não pode ser considerada denúncia espontânea, conseqüentemente é devida a multa de mora.

Nesse sentido o Acórdão 1302003.040 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, cujos fundamentos do voto vencedor são reproduzidos a seguir:

O Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos, decidiu que a denúncia espontânea alberga a figura das multas moratórias, desde que não tenha havido declaração prévia do contribuinte, in verbis:

Superior Tribunal de Justiça 1ª Seção

REsp 1149022 / SP 09/06/2010

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. 1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. 2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção 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. Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Compareceu à sessão, o Dr. LUIZ PAULO ROMANO, pelo recorrente.

Pacificado e de aplicação necessária, à luz do § 1º, inciso II, alínea "b" do artigo 62 do RICARF, o entendimento de que a denúncia espontânea afasta a multa de mora.

Não tão pacífica porém, é a equiparação da compensação a pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea.

Tanto não é pacífico o entendimento que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) emitiu a Nota Técnica Cosit nº 1 em 18 de janeiro de 2012, equiparando compensação à pagamento para, cerca de seis meses depois, em 12 de junho de 2012, cancelar a referida Nota Técnica, por intermédio de outra Nota Técnica, a de nº 19, de 2012, que afirma textualmente:

6. Em consequência, conclui-se:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

As decisões administrativas deste Conselho também tendem nos dois sentidos: os que equiparam compensação a pagamento: Acórdãos 1201001.538, 3402003.486, 1803002.091, 1801002.053, e. g.; e as que restringem o instituto da denúncia espontânea somente a pagamento: v. g. Acórdãos 1301001.991, 1402002.309, 3101001.425, 9101002.218.

A justiça já enfrentou a questão quanto aos parcelamentos, conforme se extrai da súmula do antigo Tribunal Federal de Recursos de nº 208:

SÚMULA Nº 208 A simples confissão da dívida, acompanhado do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.

Tese firmada no julgamento do leading case, REsp 1102577/DF no STJ na forma de recurso repetitivo assim se apresenta:

O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

Destaco trecho do voto:

Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do artigo art. 158, I, do mencionado Codex.

Feitas estas considerações, filio-me aos que entendem que não há como equiparar compensação a pagamento, pois não há como apagar o fato de a compensação ser condicional. Explico: se houver a equiparação e for afastada a multa de mora, uma vez implementada a condição resolutória, não há como realizar a cobrança da penalidade pelo atraso no pagamento, cuja existência seria insofismável.

Assim, **débito confessado antes de qualquer atividade do Estado no sentido de constituí-lo, e compensado, só estará extinto com a homologação, tácita ou expressa, da compensação. Uma vez não homologada, o débito só será quitado no processo de cobrança, muito tempo depois da apresentação da DComp e da data de seu vencimento, pelo que, deve incidir a multa de mora.**

Não há denúncia espontânea condicional. Não ocorreu a denúncia espontânea em relação ao débito de outubro de 2005, por não ter sido pago, mas compensado.

A Câmara Superior de Recursos fiscais também se pronunciou que para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, conforme os seguintes acórdãos:

“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 9101004.078, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em Sessão de 13 de março de 2019)

“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 9101004.129, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em Sessão de 11 de abril de 2019)

A jurisprudência administrativa e judiciária colacionada pela Recorrente refere-se a aplicação da denúncia espontânea no casos de pagamento, portanto não se aplica ao presente caso que trata-se de compensação.

Indefere-se, por ausência de previsão legal, o requerimento de “intimação de todos os atos processuais, inclusive quando da inclusão em pauta de julgamento para fins de SUSTENTAÇÃO ORAL de suas razões, através de aviso de recebimento, no endereço dos procuradores na pessoa do advogado Hamilton Gonçalves Sobreira”.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias

Declaração de Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

A inconformidade da empresa dirige-se à incidência dos encargos legais incidentes sobre os débitos compensados, mais especificamente sobre a incidência da multa de mora, por entender que seria aplicável ao caso em questão os efeitos da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Conforme exposto pela decisão recorrida, com efeito, ao examinar-se as DCOMPs, verifica-se que a empresa atualizou o valor do crédito pleiteado, porém, em relação aos débitos, considerou apenas o valor do principal, sem preencher os campos atinentes aos juros e à multa de mora, não obstante os débitos já estivessem vencidos à data das compensações.

A matéria relativa à aplicação da denúncia espontânea às hipóteses de compensação é controvertida no âmbito do CAREF. No julgamento do Acórdão nº 1402-003.600, me manifestei favoravelmente à aplicação do instituto da denúncia espontânea nas hipóteses de compensação, por entender que o artigo 156 do CTN, previa a compensação como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário. Tal posicionamento tinha como suporte a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9101-003.687, publicado em 18/10/2018, o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano- calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

No entanto, analisando melhor a questão, entendo que não é possível estender os efeitos da denúncia espontânea às hipóteses de compensação, pelos motivos a seguir expostos.

Ao tratar dos institutos de direito privado o Código Tributário Nacional estabeleceu em seu artigo 109 que:

Art. 109 . Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários.

O referido artigo traz regra interpretativa sobre os conceitos de direito privado determinando que estes devem ser aplicados **tais como previstos no direito privado**, podendo, **o legislador** tributário atribuir a tais institutos efeitos diversos. Como esclarece Aliomar Baleeiro:

O artigo 109 pretende fornecer, em forma geral e sintética, a diretriz para extremar-se a fronteira entre o Direito Privado e o Direito Tributário, resguardando a autonomia deste.

O legislador reconhece o império das normas de Direito Civil e Comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos conceitos e formas consagradas no campo desses ramos jurídicos, opulentados por 20 séculos de lenta extratificação. A prescrição, a quitação, etc. conservam, no Direito Financeiro, **quando neste não houver norma expressa a mesma conceituação clássica do Direito Comum.**

(...)

Combinado com o art. 109, o art. 110 faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial – quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele direito, **sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex, a solidariedade, a compensação,** o pagamento, a mora, a quitação, a consignação, a remissão etc. pode ter efeitos tributários diversos. (BALEIRO, Aliomar – *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª edição, Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, p.685/688) (grifamos)

Como observa Baleeiro, a modificação dos conceitos de direito privado pode ser vista em diversas passagens do Código Tributário Nacional, como, por exemplo, nos conceitos de obrigação principal e acessória, nos quais, diversamente do direito civil, se estabelecem que as multas serão consideradas como obrigação principal, nos efeitos da solidariedade quando ocorrer a isenção pessoal, na compensação, dentre outros.

Sendo assim,. para o deslinde da controvérsia é preciso responder as seguintes questões: O legislador tributário trouxe efeitos próprios para o instituto da compensação? Quais

são estas especificidades? É possível equiparar a expressão “pagamento” constante do artigo 138 com a extinção da obrigação por meio de compensação?

Como já dito, o legislador tributário deu efeitos específicos à compensação no âmbito tributário. Com efeito, o artigo 368 do Código Civil determina que *“se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”*. Trata-se, portanto, de forma automática de extinção das obrigações de direito privado.

O art. 170 do CTN, por sua vez, ao tratar da compensação, determina que *“a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública*. Pela leitura do referido artigo fica nítido que, ao contrário do previsto no direito civil, a compensação não é forma automática de extinção das obrigações, uma vez que se submete às condições estabelecidas pela lei às autoridades administrativas. Sendo assim, deve-se verificar em quais termos foi regulamentada no âmbito da legislação. A matéria está disciplinada no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, a qual dispõe:

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.

§ 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.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal **extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação** (grifamos)

Verifica-se, portanto, que a compensação é uma hipótese de extinção do crédito tributário distinta do pagamento, uma vez que se submete à condição resolutória. O próprio artigo 156 do CTN faz a distinção entre o pagamento realizado nas hipóteses de lançamento de ofício e por declaração daquele que é feito nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (sujeito à condição resolutória). Confira-se:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - 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. (grifamos)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149. (grifamos)

Pela leitura do artigo acima transcrito, verifica-se que o CTN faz nítida distinção entre os efeitos extintivos do pagamento e do pagamento sujeito à homologação, dispondo, no último caso, que esta (a extinção) só se opera com a homologação.

Sendo assim, tendo em vista que a extinção na compensação tributária está sujeita à condição resolutória, não é possível que ela seja equiparada ao pagamento previsto no inciso I, mas ao pagamento antecipado sujeito à homologação do pagamento previsto no inciso VII daquele artigo. Vale dizer, não é possível equiparar a expressão “pagamento” constante do artigo 138 do CTN à compensação, uma vez que esta possui, no direito tributário, contornos distintos do direito civil, pois a extinção da obrigação somente ocorrerá com a homologação (expressa ou tácita).

Além disso, é importante mencionar que os casos nos quais o Superior Tribunal de Justiça se manifestou favoravelmente à exclusão da multa moratória na denúncia espontânea tratavam apenas do pagamento como se verifica pelas ementas abaixo transcritas:

- **Resp nº 1.149.022 – SP** (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), transitado em julgado em 01/09/2010:

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

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

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente 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.

RESp nº 962.379 (Configuração ou não de denúncia espontânea relativamente a tributo federal sujeito a lançamento por homologação – PIS/COFINS –, regularmente declarado pelo contribuinte – DCTF, mas pago com atraso), transitado em julgado em 30/04/2009:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. 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 Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS– GIA, 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 desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Em face do exposto, incabível a aplicação da denúncia espontânea nas hipóteses de compensação, uma vez que o Código Tributário Nacional, diferencia os efeitos extintivos inerentes à compensação e ao pagamento.

É a declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio