



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.721426/2015-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-003.274 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 10 de outubro de 2022
Recorrente BANCO DO ESTADO DE SERGIPE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/06/2002 a 30/06/2002

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

A apresentação do Per/DComp não está amparada pela denúncia espontânea por se tratar de compensação e não de pagamento do débito. Esses institutos não são equivalentes para fins de reconhecimento da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, não podendo afastar, por consequência, a aplicação da multa de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonca (Relatora), que lhe deu provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo de Oliveira Machado, Marcio Avito Ribeiro Faria, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonca, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 108-001.565, proferido pela 3ª Turma da DRJ08, em 03 de setembro de 2019, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo, que será complementado com os fatos que se sucederam:

“Trata o presente de análise de Pedido de Restituição (PER), indeferido pela Unidade de origem por Despacho Decisório (DD), de e-fls. 66/73, de que se deu ciência ao Contribuinte em 05/07/2016 (e-fls. 76), cuja ementa tem o seguinte teor:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2002 a 30/06/2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DÉBITOS COMPENSADOS. INAPLICABILIDADE.

Não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Declaração de Compensação e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação. (Nota Técnica Cosit nº 19/2012, item 6, alínea “c3”)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/06/2002 a 30/06/2002

Será indeferido sumariamente o pedido de restituição, de ressarcimento ou de reembolso quando o sujeito passivo não tenha utilizado o programa PER/DCOMP para formular o pedido, exceto nas situações previstas na legislação de regência da matéria.

Dispositivo Legal: Art. 111 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

Solicitação/Pedido Indeferido Direito Creditório Não Reconhecido

DESPACHO DECISÓRIO

Relatório

2. O Pedido de Restituição de pagamento indevido ou a maior, no valor de R\$ 60.808,39, realizado para quitação do saldo devedor da Declaração de Compensação (DComp) nº 03352.13311.060704.1.3.04-3403, parcialmente homologada, mas que o Contribuinte alega ter sido indevido, por se tratar de multa de mora amparada pelo instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

3. O processo foi formalizado por força do Acórdão nº 1803-002.489, de 05/02/2015, exarado pela 3ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em sede julgamento de Recurso Voluntário apresentado no processo nº 10510.002598/2008-31, cuja decisão não conheceu do recurso contra a homologação parcial da referida PER/DComp, mas determinou à repartição de origem a análise do Pedido de Restituição requerido na Manifestação de Inconformidade e no Recurso apresentados pelo Interessado (e-fls. 17/22).

Fatos e Direito Denúncia espontânea

4. Segundo o Contribuinte, o valor pago, na realidade, referia-se à multa de mora e esta não era devida, já que o débito de origem, por ter sido declarado em DCTF e, concomitantemente, extinto por compensação, antes de qualquer procedimento de ofício, gozava dos benefícios da denúncia espontânea, conforme previsto no art. 138 do CTN. Assim, reconhecido o direito creditório, a homologação da compensação deveria ser integral.

5. A DComp sob análise, transmitida em 06/07/2004, visava à quitação de parte da estimativa mensal do IRPJ do mês de junho/2002, no valor de R\$ 227.107,23. De acordo com as telas dos sistemas Sief/Fiscalização Eletrônica e DCTF, (e-fls. 33/38), a estimativa do IRPJ de junho/2002 somente foi declarada na DCTF retificadora do 2º trimestre/2002, transmitida em 06/07/2004, mesma data, portanto, em que se deu a compensação.

6. Assim, quanto à denúncia espontânea, a discussão se circunscreve ao “pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, na redação do citado art. 138. Isso porque o pagamento é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156 do CTN, ao lado de outras, entre as quais a compensação.

6.1. O próprio CTN, dispondo sobre as características, efeitos e peculiaridades de cada uma das formas de extinção do crédito tributário, trata do pagamento em seus arts. 157 a 169, e da compensação nos arts. 170 e 170-A. Não se pode pretender que os efeitos de uma (pagamento) sejam estendidos a outra (compensação). Assim fosse, o legislador não precisaria ser específico ao dispor sobre a modalidade de extinção prevista no art. 138.

6.2. Ademais, enquanto o pagamento extingue, de pronto, o crédito tributário, na compensação a extinção se dá sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996), o que reforça a conclusão de que a extinção do crédito tributário por meio de Declaração de Compensação não configura denúncia espontânea, sendo devida, portanto, a multa de mora, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação. Ampara seu entendimento na Nota Técnica Cosit nº 19, de 2012, e em jurisprudência judicial e administrativa.

Apresentação do Pedido de Restituição

7. A Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.300, de 2012, vigente à época dos fatos, estabelecia em seu art. 3º, §§ 1º e 2º, que a restituição seria requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário “Pedido de Restituição”, constante de seu Anexo I, ao qual deveriam ser anexados documentos comprobatórios do direito. Por sua vez, o art. 110, § 3º, da referida IN, estabelecia que a RFB caracterizaria como impossibilidade de utilização do Programa PER/DCOMP a ausência de previsão da hipótese de restituição, de ressarcimento ou de compensação no aludido Programa, bem como a existência de falha que impedisse a geração do pleito do contribuinte. No caso de existência de falha, o § 4º do art. 110 assevera que esta deveria ser demonstrada pelo sujeito passivo no momento da entrega do formulário, sob pena do enquadramento do documento por ele apresentado no disposto no § 1º do art. 46 ou no art. 111.

8. Com efeito, especificamente em relação ao recolhimento em questão, realizado em 23/04/2008, não havia qualquer óbice para que o pedido de restituição fosse realizado via Programa PER/DCOMP, em 06/06/2008, data do protocolo da Manifestação de Inconformidade no âmbito do processo nº 10510.002598/2008-31 (ora reproduzida às e-fls. 02/16), quando, pela primeira vez, o Contribuinte requereu a restituição. O aplicativo recusa apenas os pleitos de restituição de valores arrecadados há mais de cinco anos da data de criação do pedido. Verifica-se, ainda, que o Contribuinte não

trouxe aos autos nenhum elemento que comprovasse a impossibilidade de utilização do citado Programa. Assim, nos termos do art. 111 da IN RFB n.º 1.300, de 2012, o Pedido de Restituição foi “indeferido sumariamente”.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

9. Irresignado, o Contribuinte apresentou, em 03/08/2016 (e-fls. 112), Manifestação de Inconformidade (e-fls. 79/99).

Denúncia espontânea

10. Aduz que, agindo de boa-fé, cumpriu os requisitos do art. 138 do CTN, uma vez que o requisito do pagamento em dinheiro no momento da denúncia voluntária não tem previsão legal. O que o CTN exige, conforme sua interpretação sistemática e analógica, é a extinção do crédito tributário quando comunica o fato à autoridade tributária, inclusive pela compensação, conforme o inc. II de seu art. 156, regulamentado pelo art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996. O fato de estar a compensação sujeita a ulterior homologação não retira a sua capacidade de extinguir o crédito tributário. Colaciona jurisprudência administrativa e judicial.

Apresentação do Pedido de Restituição

11. Apesar de constar do DD recorrido que a restituição deveria ser requerida pelo sujeito passivo mediante a utilização do “Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação” (PER/DCOMP), a Manifestante não poderia tê-lo feito, na medida em que o CARF determinou que a repartição de origem deveria tomar essa providência, juntando cópia da própria manifestação de inconformidade e demais documentos. Não pode a Administração Pública elevar a forma/procedimento a tamanha posição/relevância que esta se sobreponha ao próprio direito do contribuinte, sob pena de contra ele agir. Cita doutrina.

Pedido

12. Alfim, pede e requer:

“Por todo o exposto, a Manifestante requer seja provida integralmente a presente manifestação de inconformidade, para a reforma integral do despacho decisório ora recorrido, reconhecendo-se o direito ao crédito existente em seu favor, no valor histórico de R\$ 60.808,39 (sessenta mil, oitocentos e oito reais e trinta e nove centavos), uma vez que:

(a) o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional é plenamente compatível com o a compensação prevista no inciso II, do artigo 156 do Código Tributário Nacional como forma de extinção dos créditos tributários, em linha com a legislação de regência e com a jurisprudência, não só do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas também do Poder Judiciário, notadamente do Superior Tribunal de Justiça; e (b) o procedimento adotado no caso concreto foi determinado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, valendo ressaltar que tal órgão superior na esfera administrativa determinou à repartição de origem que instaurasse de ofício o procedimento administrativo de restituição, instruindo-o com os documentos necessários para a adequada apreciação do pedido de restituição”.

A 3ª Tuma da DRJ08 julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, nos moldes abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/06/2002 a 30/06/2002

QUESTÃO PRELIMINAR. AUSÊNCIA DE LITÍGIO.

Não se conhece questão preliminar quando não há questão de fato ou de direito em litígio.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO. COMPENSAÇÃO.

A extinção do crédito tributário mediante compensação não equivale ao pagamento referido pelo artigo 138 do CTN, para fins de configuração de denúncia espontânea.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O recurso voluntário, apresentado às e-fls. 127 a 137, possui, em síntese, as seguintes razões de recorrer:

“(…)

III - DO MÉRITO

III.1 - DA COMPENSAÇÃO COMO FORMA VÁLIDA E LEGALMENTE PREVISTA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DA SUA PLENA APLICABILIDADE PARA EXTINÇÃO DOS CRÉDITOS NA HIPÓTESE DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA FORMALIZADA PELO CONTRIBUINTE - DO ENTENDIMENTO PACÍFICO DO CARF E DO E. STJ SOBRE O TEMA.

Conforme já relatado nos autos, a despeito de todos os argumentos aduzidos na Manifestação de Inconformidade, o acórdão ora combatido manteve o entendimento manifestado no Despacho Decisório, no sentido de que a compensação não é equiparável ao pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea.

Todavia, esse entendimento é equivocado e, em nenhuma hipótese, merece prosperar à medida que faz uma interpretação literal e restritiva do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), reconhecendo os efeitos do instituto da denúncia espontânea somente na hipótese de pagamento em dinheiro no momento da denúncia voluntária, requisito esse que não está expressamente previsto na lei complementar.

De fato, o Código Tributário Nacional determina que para fins de caracterização da denúncia espontânea, o contribuinte deverá, antes de qualquer procedimento fiscalizatório, comunicar a infração à autoridade administrativa e extinguir o débito tributário e os respectivos juros de mora.

Assim, se o cumprimento da obrigação tributária **se dá de forma espontânea** e antes de qualquer medida fiscalizatória, verifica-se que o objetivo primordial do artigo 138 do CTN foi alcançado, independentemente se tal cumprimento se deu através da compensação ou do pagamento em dinheiro, até porque ambas modalidades estão expressamente consignadas como hipóteses de extinção do crédito tributário no artigo 156 do CTN.

Corroborando com o acima, o artigo 74 da Lei nº 9.430/96 estabelece expressamente que a compensação “*extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação*”. Ou seja, ao contrário do alegado pela autoridade fiscal, **a extinção do crédito tributário ocorre imediatamente após a compensação**, sendo resguardado ao Fisco o prazo de 5 anos para homologar ou não a compensação.

E nem poderia ser diferente! O próprio pagamento em dinheiro realizado nos termos do inciso I, do artigo 156 do CTN também está sujeito a posterior homologação por parte das autoridades administrativas dentro do mesmo prazo de 05 (cinco) anos contados da sua realização.

Portanto, o fato de estar a compensação sujeita a ulterior homologação, assim como o “pagamento” também está, não retira a sua capacidade de extinguir o crédito tributário.

Assim, se o próprio Código Tributário Nacional estabeleceu a compensação como forma de extinção da obrigação tributária, o entendimento consolidado em Solução de Consulta **não deve** obstar tal direito, sendo ilegal a restrição dos efeitos da denúncia espontânea ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

Outrossim, a denúncia espontânea não é favor fiscal que pode ser concedido ou não pelas autoridades administrativas ao seu bel prazer! Trata-se de direito incontestável do contribuinte, dentro de política tributária que objetiva premiar o infrator que espontaneamente corrige a irregularidade anterior, resolvendo-a com a quitação da dívida acrescida de juros de mora.

Diante disso, fica evidente que o intuito do legislador 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 promove a quitação de sua dívida, tendo assegurada a exclusão da penalidade. **O uso da compensação como forma de quitação do débito denunciado não pode apear o direito à denúncia espontânea prevista na norma tributária que, por óbvio, deve prevalecer contra a interpretação totalmente equivocada promovida pelo Fisco Federal.**

Justamente por essa razão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais posiciona-se no sentido de reconhecer os efeitos da denúncia espontânea nos casos em que a extinção da obrigação tributária se dá com a compensação. Confira-se:

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA A compensação 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. Portanto, cabível a exclusão da multa moratória no ato de consolidação dos débitos passíveis de compensação. (...) Por todo o exposto, acolho o argumento trazido pela Recorrente de que as compensações por ela realizadas estariam albergadas pelo instituto da denúncia espontânea, razão pela qual, ao implementar as medidas atinentes à confrontação entre o crédito reconhecido e os débitos declarados, a Autoridade Administrativa deverá se abster de incluir a multa de mora na respectiva consolidação da exigência. (CARF. Acórdão nº 1401-003.535. Sessão de 12.06.2019)

Nesse mesma lógica, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, última instância da esfera administrativa, no Acórdão nº 9101-003.689, dispôs que o legislador “*nem sempre utiliza o vocábulo “pagamento” no sentido de quitação em dinheiro, valendo-se deste em sua acepção mais ampla de adimplemento*”. Para comprovar tal afirmação, cita que no art. 150 CTN a “*dicção antecipar pagamento*” exprime o sentido de “*adimplemento sem prévio exame da autoridade administrativa*”. E conclui o raciocínio afirmando que “*não há dúvidas que o contribuinte, mediante declaração e compensação regularmente levadas a termo, irá consumir o típico “lançamento por homologação” tutelado pelo art. 150 do CTN*”. Ora, se para fins de lançamento por homologação as compensações realizadas pelos Contribuintes são equiparadas a pagamentos, ainda que sob a condição

resolutória, não há porque aplicar entendimento diverso para fins de caracterização da denúncia espontânea.

Importa destacar que esse entendimento é reiterado nessa Corte, conforme verifica-se nos acórdãos n.º 3402-003.486, 3401-002.706, 1201-002.619 e 1401-002.415.

O tema ora debatido também já foi objeto de apreciação pelo Superior Tribunal de Justiça, que, em diversas oportunidades, também definiu que a extinção do crédito tributário mediante a compensação configura meio hábil a caracterizar a denúncia espontânea, Vejamos:

“TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9o. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTE. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. Trata-se de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício; circunstância que o Recorrente afirma comportar a incidência do art. 9o., caput da MP 303/06, o qual prevê hipóteses de desconto nos débitos tributários.

2. O art. 9o. da MP 303/2006 criou, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos arts. 1o. e 8o., a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (compensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal.

3. É usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma plethora de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.

4. Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito). Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9o. da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade ex officio, como se deu neste caso.

5. Ainda que não se considerasse que a compensação configura, na hipótese específica destes autos, uma modalidade de pagamento da dívida tributária, ganha relevo o fato de a compensação ter sido realizada de ofício, pois demonstra que o Fisco suprimiu até mesmo a possibilidade de o contribuinte, depois de receber o valor que lhe era devido, resolver aderir à forma favorecida de pagamento, prevista no art. 9o. da MP 303/06.

6. A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do fiscal na arrecadação de tributos, por legítima que seja essa pretensão, porquanto os dispositivos que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas, sendo essencial, para o propósito pacificador, a atuação judicial de feitiço moderador.

7. *Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido*". (STJ, REsp 1122131/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Publicado em 02.06.2016)

“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 dcfs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.*

3. *Agravo regimental improvido.*" (STJ. AgRg do Resp. nº 1.136.372/RS. Relator Ministro Hamilton Carvalhido. Publicado em 18.05.2010)

Vale ressaltar que ainda que a administração não esteja vinculada às decisões proferidas pelo E. STJ, é fato que a sua não observação é verdadeiro desserviço para a sociedade, na medida em que o contribuinte, caso não veja seu direito reconhecido na esfera administrativa, levará a discussão ao Poder Judiciário, sendo que o êxito em sua demanda será apenas uma questão de tempo.

Todavia, a máquina do Estado, na sua dimensão do Poder Judiciário, será movimentada desnecessariamente, tomando tempo dos tribunais com questões que poderiam ser resolvidas na via administrativa, bem como absorvendo recursos financeiros e humanos que poderiam ser investidos em outras demandas que efetivamente não possam ser resolvidas além da esfera judicial.

É nesse sentido que, aliando-se à jurisprudência dessa Corte Administrativa, deve também ser aplicado o entendimento consolidado pelo E. STJ acerca do tema, para que a atuação da administração seja efetiva e traga solução benéfica à sociedade, reconhecendo-se o direito do Recorrente aos créditos pleiteados, que são decorrentes da aplicação do instituto da denúncia espontânea, que não perde sua natureza jurídica no contexto da compensação tributária.

Com base no acima exposto, as autoridades administrativas não podem restringir a aplicação da Lei Complementar para justificar o não reconhecimento dos benefícios da denúncia espontânea, devendo, evidentemente, ser dado integral provimento ao presente recurso, reformando-se o acórdão ora combatido.

V – DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer a Recorrente que seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário, a fim de que seja reconhecido o direito creditório pleiteado no valor histórico de R\$ 60.808,39 uma vez que o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN é plenamente compatível com a compensação prevista no inciso II, do artigo 156 do CTN, como forma de extinção dos créditos tributários, em linha com a legislação de regência e com a jurisprudência, não só do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas também do Poder Judiciário, notadamente do Superior Tribunal de Justiça.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso é tempestivo e cumpre com os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento e passo a apreciar.

Conforme relatado, trata-se de processo administrativo consubstanciado no Despacho Decisório n.º 644/2016, que não reconheceu o crédito decorrente de pagamento indevido realizado para quitação do saldo devedor da Declaração de Compensação (DCOMP) n.º 03352.13311.060704.1.3.04-3403, sob o argumento de que os efeitos da denúncia espontânea não são aplicáveis para débitos pagos mediante compensação e que, portanto, o montante de R\$ 60.808,39, correspondente à multa de mora, seria devido. Em síntese, para a Recorrente, a declaração de compensação deve ter o mesmo tratamento do pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea.

Multa de mora - Denúncia Espontânea

A discussão envolve a possibilidade ou não do uso do instituto da denúncia espontânea em pedido de compensação.

Para melhor compreensão, em relação a não aplicação de multa de mora sob o argumento de se tratar de denúncia espontânea, devemos analisar a aplicação do art. 138 do CTN, vejamos:

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.

Pela leitura do dispositivo legal acima descrito é possível verificar a existência de duas condições para que a denúncia espontânea seja reconhecida: (i) que esta seja acompanhada do pagamento do tributo; (ii) que ela se dê antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Em relação a matéria concernente a aplicação denúncia espontânea, o Superior Tribunal de Justiça, em decisão submetida ao regime do art. 543C do Código de Processo Civil, de observância obrigatória por parte deste Conselho por força do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II, do RICARF:

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, retificada (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. Consequentemente, 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 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010) (Grifos apostos)

SÚMULA Nº 360 STJ O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. Rel. Min. Eliana Calmon, em 27/8/2008.

Isto é, para a configuração ou não da denúncia espontânea é imprescindível saber se a Recorrente já havia confessado o débito, via DCTF ou outro meio, e a data em que o pagamento foi efetuado. Caso o pagamento tenha se dado anteriormente ao início de qualquer procedimento fiscal e não tenha havido a confissão do débito anteriormente ao pagamento, resta configurada a denúncia espontânea. Nesse sentido, é a posição da jurisprudência deste Conselho, a exemplo da decisão a seguir colacionada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano calendário: 2004 TRIBUTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.

O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora. Para tanto, nos termos do REsp nº 1.149.022 (STJ), de observância obrigatória pelo CARF conforme o art. 62, §2º, do Anexo II ao seu RICARF, é necessário que o tributo devido seja pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros. (Acórdão nº 1201002.230, de 11/06/2018).

No caso dos autos, os débitos foram confessados via DCTF, de acordo com as telas do sistemas Sief/Fiscalização Eletrônica e DCTF, e-fls. 33/38, a estimativa do IRPJ de junho de 2002 foi declarada na DCTF retificadora do 2º trimestre de 2002, transmitida em 06/07/2004, mesma data, portanto, que fora objeto de compensação (Dcomp nº 03352.13311.060714.1.3.04-3403, transmitida em 06/07/2004, que visava à quitação de parte da estimativa mensal do IRPJ do mês de março de 2002, no valor de R\$ 227.107,23, ou seja, a Recorrente requereu a compensação dos débitos concomitantemente com a confissão na respectiva DCTF.

Ultrapassado esse aspecto, cumpre analisar se a compensação pode ser utilizada como pagamento para autorizar os efeitos da denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN.

Esse tema não se encontra pacificado nessa Corte Administrativa. Correntes mais estritas defendem que a expressão “pagamento” não poderia ser atribuída à compensação do crédito, mesmo que anterior à qualquer procedimento fiscal, não afastando portanto a responsabilidade por multas, inclusive moratórias. Inclusive, esse é o entendimento que tem prevalecido na 1ª Turma da CSRF, ainda que por voto de qualidade, como se verifica, por exemplo, no Acórdão n.º 9101-005.571 (de 09/08/2021) e Acórdão n.º 9101-005.513 (de 14/07/2021).

Por outro lado, numa acepção ampla, a compensação – enquanto modalidade de extinção do crédito – teria o mesmo efeito do pagamento. Entendo ser coerente a corrente mais ampla, pois a expressão pagamento é utilizada em diversas ocasiões no CTN em sentido amplo, como “adimplemento da obrigação”, e a compensação, por conseguinte, possui efeito extintivo, sob condição resolutória, e, portanto, teria os mesmos efeitos do pagamento.

Assim, em meu sentir, em uma acepção ampla, a compensação – enquanto modalidade de extinção do crédito – teria o mesmo efeito do pagamento. Conforme bem indicado pelo i. Conselheiro Caio Quintella, no Acórdão 9101-005.420:

“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 n.º. 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 CTN 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.”

Note-se que o raciocínio presente no voto do Conselheiro Caio Quintella aponta muito bem o uso da condição resolutória no Direito Tributário, mais especificamente nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, de modo que ainda que o pagamento do tributo tenha se dado em dinheiro, no lançamento por homologação ele estará sujeito à condição resolutória, tal qual acontece em um pedido de compensação.

Conforme contextualiza Carlos Augusto Daniel Neto,

“A posição que passou a prevalecer apontou inicialmente que nos trabalhos da comissão de elaboração do CTN já se vinculava a denúncia espontânea à reparação ou regularização da infração, não restringindo o alcance apenas ao pagamento, mas a qualquer meio de satisfação do Erário. Em seguida, aduziu que a distinção semântica entre os termos “pagamento” e “compensação” é utilizada em parte específica da legislação, enquanto no restante do CTN, a expressão “pagamento” é utilizada de forma indiscriminada, como sinônimo de “adimplemento”, trazendo diversas menções do Código para ilustrar esse argumento, com destaque ao art.165, que dá direito “à restituição “seja qual for a modalidade do seu pagamento”. (NETO, Carlos Augusto Daniel. A Compensação Tributária como meio de realização da denúncia espontânea. In: PINTO, Alexandre Evaristo; NETO, Carlos Augusto Daniel; RIBEIRO, Diego Diniz; Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Direto do CARF. Escritos Analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, p. 42-47)

A partir da análise de tal cenário, verifica-se que o termo “pagamento” deve incluir a compensação conforme uma interpretação ampla, que vai de acordo com os objetivos do artigo 138 do CTN.

Considerando que o legislador tributário previu diversas formas de extinção da obrigação tributária, quer nos parecer que não era o objetivo do legislador, na instituição do art.138, do CTN, limitar as possibilidades de adimplemento da obrigação tributária.

Como decorrência de tal interpretação, se a compensação foi feita antes de qualquer procedimento fiscal e da declaração de informação do débito às autoridades fiscais, cabe a aplicação do art.138 do CTN”.

Eis algumas decisões do CARF que se coadunam com essa interpretação:

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. (Acórdão nº 1201-005.022, de 21/07/2021)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO. Entende-se por denúncia espontânea aquela que é feita antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento da infração, ou antes, do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração denunciada. Realizado o pagamento antes do ato fiscalizatório a multa de mora deve ser excluída (Resp nº 1.149.022/SP). (Acórdão nº 3302-009.270, de 27/08/2020)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. A compensação é hipótese de extinção do crédito tributário contida na acepção do termo "pagamento" insito no art. 138 do CTN. (Acórdão nº 1301-004.322, de 21/01/2020)

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. (Acórdão nº 9101-003.687, de 07/08/2018)

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário sob apreço.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

Voto Vencedor

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Redatora Designada.

Com a devida vênia ousou divergir do voto da Ilustre Conselheira Relatora em relação ao instituto da denúncia espontânea.

Denúncia Espontânea

A Recorrente aduz que se encontra amparada pela denúncia espontânea.

O Código Tributário Nacional estabelece:

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 Solução de Consulta Cosit nº 233, de 16 de agosto de 2019, esclarece:

Conclusão 36.

Pelo exposto, respondendo objetivamente às proposições apresentadas:

36.1 A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do artigo 138 do CTN, sob pena de sua inocorrência. Já a forma de sua instrumentalização está prevista na legislação tributária na forma das declarações das obrigações acessórias. Assim, a comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias.

36.2 Atendidos os requisitos do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea afasta a aplicação de multa, inexistindo diferença, nesse caso, entre multa moratória e multa punitiva.

36.3 A prestação a destempo da obrigação acessória pelo sujeito passivo, para configurar denúncia espontânea da obrigação principal, não o elide da multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, posto que, são obrigações autônomas.

36.4. A comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias a que estava sujeita

A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de vontade alcança a obrigação principal em que o tributo sujeito ao lançamento por homologação ou auto lançamento que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal.

De aplicação obrigatória por força do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, tem-se no Recurso Especial Repetitivo n.º 1149022/SP, DJe 24.06.2010, proferido pelo STJ está registrado:

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 543-C, 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

O pressuposto da denúncia espontânea é o pagamento efetuado antes de qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração, nos termos do inciso I do art. 156 do Código Tributário Nacional. Ordinariamente o pagamento é levado a efeito em dinheiro pela rede arrecadadora na forma, no lugar e no tempo determinados na legislação. Modalidade diferente é a compensação prevista no inciso II do art. 156 do Código Tributário Nacional. A compensação presume a extinção do débito sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Ambos institutos são distintos por força de determinação legal expressa.

Embora não estejam sujeitos ao regime do art. 1036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil, cabe mencionar julgados do STJ que expressam entendimento pacificado:

1. A Primeira Seção desta Corte, ao julgar o REsp 886.462/RS, de relatoria do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, mediante o rito dos recursos repetitivos, entendeu que, nos termos da Súmula 360/STJ, para fins de reconhecimento da denúncia espontânea nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, é necessário o pagamento integral do débito. 2. Na hipótese dos autos, o colegiado regional reconheceu que não foram cumpridos os requisitos para ensejar a aplicação do art. 138 do CTN, pois o contribuinte apresentou a declaração para fins de valer-se do instituto da denúncia espontânea, sem, contudo, efetuar o pagamento integral do débito, pois apenas apresentou o pedido de ressarcimento e compensação. 3. **Ainda que seja viável a compensação tributária postulada, a extinção do crédito tributário ficaria condicionada à ulterior homologação pelo fisco, motivo pelo qual não há falar em pagamento integral, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, condição indispensável para a caracterização do benefício concedido pelo art. 138 do CTN.** A propósito, citam-se os seguintes julgados: AgInt no AREsp 1270551/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2020, DJe 30/11/2020; AgInt no AREsp 1687605/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 30/11/2020, DJe 03/12/2020.4. Ademais, consoante orientação firmada por ambas as turmas integrantes da Seção de Direito Público do STJ, rever o entendimento do Tribunal de origem, que, ao afastar o cabimento da denúncia espontânea, assentou a ausência de comprovação do pagamento integral dos tributos em atraso, porque dependente de posterior homologação, pelo fisco, de pedido de compensação formulado pela contribuinte, demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula n. 7/STJ (AgInt no AREsp 915.431/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/11/2016, DJe 19/12/2016). Precedente: AgInt no AREsp 859.151/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2016, DJe 31/05/2016.5. Agravo interno da contribuinte a que se nega provimento. (Agravo Interno no Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 1197301/ES – DEJe de 22.06.2022) (g. n.)

II. Na origem, trata-se de Ação de Repetição de Indébito, visando a restituição de valores recolhidos supostamente de maneira indevida, a título de multa de mora, de cuja petição inicial colhe-se a alegação de que "a autora efetuou a quitação de diversos impostos através da denúncia espontânea, conforme previsto no art. 138 do CTN, como se verifica nas cópias das Dcomp - Declarações de Compensação (...) na forma prevista no art. 138 do CTN, que nos termos do referido artigo exclui a responsabilidade pela infração à legislação tributária, sendo esta no caso em comento a liquidação extemporânea dos impostos, contudo anterior à entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, conforme se comprova com as cópias das respectivas DCTF (doc. 7). (...) que a exclusão de responsabilidade gerada pela denúncia espontânea consiste na não incidência de multa punitiva quando da liquidação do tributo. Ocorre que a Itaueira, ao proceder à liquidação de diversos tributos através de compensação, incluiu em seu valor final, além dos juros e atualização devidos, a incidência de multa, no montante de R\$ 865.006,31 (oitocentos e sessenta e cinco mil, seis reais e trinta e um centavos) (...) não aplicável ao caso concreto, posto que, reiteramos, o pagamento foi feito em denúncia espontânea". Na sentença o Juízo de 1º Grau julgou improcedente a demanda. Interposta Apelação, nela a parte autora, a par de reiterar os argumentos deduzidos na petição inicial, alegou que, "como se verifica com os documentos em anexo (doc. 03) todas as compensações foram expressamente homologadas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fortaleza, e desta forma houve sim o pagamento integral dos débitos confessados", e que "a compensação é uma das formas de extinção do crédito tributário aqui mencionado, conforme art. 156, II do CTN". No acórdão recorrido o Tribunal de origem deu

provimento ao recurso de Apelação, para julgar procedente a demanda. Opostos Embargos Declaratórios, pela parte ré, restaram eles rejeitados. No Recurso Especial, sob alegada violação aos arts. 1.022, II, do CPC/2015, e 111 e 138 do CTN, a parte ré sustentou, de um lado, a nulidade do acórdão dos Embargos de Declaração, por omissão não suprida pelo Tribunal de origem, seja sobre o despacho decisório que homologou apenas em parte a compensação, seja, ainda, sobre os arts. 111 e 156, I e II, do CTN, e, além disso, a necessidade de interpretação literal do art. 138 do CTN, ao argumento de que esse dispositivo legal trata tão somente de pagamento (forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, I, do CTN), e não de compensação (forma distinta de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do CTN). Na decisão agravada o Recurso Especial foi provido, por reconhecida a violação ao art. 1.022, II, do CPC/2015, para determinar, ao Tribunal de origem, o rejuízo dos Embargos de Declaração, ensejando a interposição do presente Agravo interno, pela parte autora. III. Na forma da jurisprudência deste Tribunal, ocorre violação ao art. 1.022, II, do CPC/2015 quando o Tribunal de origem deixa de enfrentar questões relevantes ao julgamento da causa, suscitadas pela parte recorrente. Adotando tal orientação: STJ, AgInt no AREsp 1.377.683/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 01/10/2020; REsp 1.915.277/RJ, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2021. IV. Para demonstrar a relevância, em tese, das questões suscitadas nos Embargos de Declaração, opostos em 2º Grau, **cumprir anotar que, na forma da jurisprudência dominante do STJ, "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"** (STJ, AgInt nos EDcl nos EREsp 1.657.437/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 17/10/2018). V. Na hipótese dos autos, não se desconhece que a alegação de homologação das compensações não consta da petição inicial, tendo sido trazida aos autos, pela parte autora, apenas a partir da interposição de sua Apelação. No entanto, o Tribunal de origem não deixou delineada, no acórdão recorrido, uma possível inovação da causa de pedir, em fase recursal. E, a despeito da oposição dos Embargos de Declaração, o Tribunal a quo não se manifestou sobre os documentos que acompanham a Apelação, nem os valorou, tampouco consignou, no voto condutor do acórdão recorrido, se houve, ou não, homologação das compensações, e, caso afirmativo, se tal homologação foi total ou parcial. Nesse contexto, impõe-se a confirmação da decisão que, em face da reconhecida violação ao art. 1.022, II, do CPC/2015, deu provimento ao Recurso Especial, de modo a determinar, ao Tribunal de origem, o rejuízo dos Embargos de Declaração. (Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo Interno no Recurso Especial, DJe de 18.11.2021). (g. n.)

Nesse sentido, sobressai a necessidade para a configuração da denúncia espontânea de que haja pagamento total do tributo anteriormente não declarado e confessado, acompanhado dos juros de mora, antes de iniciado procedimento de ofício. É incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea na hipótese de compensação tributária, uma vez que a extinção do tributo submete-se à ulterior condição resolutória da sua homologação pela autoridade fiscal, a qual, caso não ocorra, implica o inadimplemento da obrigação tributária principal nos termos legais cujos efeitos são a incidência de juros de mora e aplicação da multa de mora (art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A apresentação do Per/DComp não está amparada pela denúncia espontânea por se tratar de compensação e não de pagamento do débito. Esses institutos não são equivalentes para fins de reconhecimento da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, não podendo afastar, por consequência, a aplicação da multa de mora. A alegação assinalada na peça recursal, desta forma, não pode ser ratificada.

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva