



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10680.720868/2007-56  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-003.840 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 16 de outubro de 2019  
**Recorrente** ARCELORMITTAL BRASIL S/A (SUCESSORA DE BELGO MINEIRA PARTICIPAÇÃO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. MÉRITO FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO.

A autoridade julgadora de segunda instância deve deixar de declarar a nulidade da decisão de piso quando puder decidir em favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a nulidade.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE.

A constituição de débito por meio de Declaração de Compensação antes de qualquer procedimento de ofício, acompanhada da extinção do crédito tributário sob condição resolutória, nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, calcado no artigo 165 do Código Tributário Nacional, atrai a aplicação do instituto da denúncia espontânea de que cuida o artigo 138 do CTN.

No caso de a compensação não ser homologada ou ser considerada não declarada, o tributo deverá ser exigido com as multas adequadas, afastando-se a denúncia espontânea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. Vencidos os conselheiros Carmen Ferreira Saraiva, Wilson Kazumi Nakayama e Cláudio de Andrade Camerano.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos André Soares Nogueira, Daniel Ribeiro Silva, Carmen Ferreira Saraiva (Suplente convocada), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Wilson Kazumi Nakayama (Suplente convocado), Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado), Eduardo Morgado Rodrigues e Cláudio de Andrade Camerano (Presidente em exercício) Ausente o conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Declarou-se impedida a conselheira Letícia Domingues Costa Braga

## Relatório

Trata o presente processo do PER/Dcomp n.º 37798.91545.190905.1.3.03-0774, por meio do qual a contribuinte em epígrafe formalizou crédito decorrente de saldo negativo de CSLL relativo ao ano-calendário 2002, exercício 2003, no valor original de R\$ 1.507.581,33.

O crédito formalizado por intermédio do Pedido de Ressarcimento foi parcialmente utilizado para a compensação de débito de estimativa de CSLL de 03/2003, no valor total de R\$ 1.922.324,13.

Para que se compreenda a questão controversa no presente feito, é preciso detalhar a utilização do crédito de saldo negativo e a apuração do débito compensado.

Como visto, o valor original do saldo negativo de CSLL era de R\$ 1.507.581,33. No momento da transmissão do PER/Dcomp, o saldo atualizado era de R\$ 2.247.803,76.

A contribuinte, ao apurar o débito de estimativa de CSLL, considerou que estivesse realizando uma denúncia espontânea, nos moldes do artigo 138 do Código Tributário Nacional, e, portanto, apurou o débito adicionando ao montante do tributo apenas os juros moratórios:

Principal	R\$1.357.094,34
Multa	R\$0,00
Juros	R\$565.229,79
Total	R\$1.922.324,13

Apurado o débito, a contribuinte aproveitou o saldo credor da seguinte forma:

Saldo em valor original	R\$1.507.581,33
Saldo corrigido na data da transmissão	R\$2.247.803,76
Débito compensado na Dcomp	R\$1.922.324,13
Crédito original utilizado	R\$1.289.285,13

Portanto, após a compensação declarada, o montante remanescente de saldo credor de CSLL seria:

Saldo em valor original	R\$1.507.581,33
Crédito original utilizado	R\$1.289.285,13
Montante remanescente	R\$218.296,20

Por sua vez, a autoridade administrativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao analisar o PER/Dcomp da contribuinte, emitiu o Despacho Decisório DRF/BHE n.º 141, de 30/01/2008. Neste despacho, a RFB reconheceu o direito integral da contribuinte ao saldo negativo no valor de R\$ 1.507.581,33. E também homologou integralmente a compensação declarada.

Contudo, a autoridade administrativa acresceu ao débito declarado o valor da multa de mora. Assim, o débito de estimativa de CSLL do mês 03/2003 passou a ter a seguinte apuração:

Valor original	R\$1.357.094,34
Multa moratória (20%)	R\$271.418,86
Juros moratórios	R\$565.229,79
Total	R\$2.193.742,99

Após a apuração de ofício, o saldo remanescente em valor original foi reduzido de R\$ 218.296,20 para R\$ 36.258,06.

A parte dispositiva do despacho decisório ficou consignada nos seguintes termos:

Diante do exposto, reconheço ao contribuinte o direito à utilização do crédito de R\$1.507.581,33 em 31/12/2002, referente à CSLL, o qual deverá ser utilizado para extinguir por compensação o débito objeto da declaração de compensação n.º 37798.91545.190905.1.3.03-0774, homologando totalmente a compensação, inclusive com a inclusão da multa de mora omitida na Dcomp. (grifei).

Ato contínuo, a contribuinte foi intimada da decisão administrativa. Na intimação, consta o reconhecimento do saldo credor, a homologação da compensação e o saldo remanescente de R\$ 36.258,06.

Irresignada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade por meio da qual lançou, resumidamente, as seguintes alegações:

1. Não tendo sido juntado aos autos nenhuma memória de cálculo que informe como a multa foi calculada, deve ser anulada a decisão e determinar que nova seja proferida, com respeito aos ditames constitucionais anteriormente mencionados.
2. Ainda que assim não entenda, deve ser dado provimento para restabelecer o crédito originário, sem a inclusão da multa de mora, pois (a) a imputação é inconstitucional; (b) se não inconstitucional, ela é incompatível com a compensação e (c) fere o direito potestativo do contribuinte de requerer a compensação. Portanto, se entende a RFB que deva ser cobrada a multa de mora, que se faça através de procedimento de lançamento regular.
3. Finalmente e de forma sucessiva, a multa de mora imputada não é devida, nos termos do art. 138, CTN e por se tratar de tributo lançado por estimativa. Portanto, este mais um motivo para restabelecimento do crédito tributário.

Na manifestação de inconformidade, a contribuinte destacou que o saldo remanescente de R\$ 36.258,06, resultante do procedimento de ofício realizado no presente feito, era insuficiente para as compensações declaradas em outras Dcomp, que são controladas no processo n.º 10680.720177/2008-11. Por essa razão, a contribuinte pediu a apensação destes autos ao processo n.º 10680.720177/2008-11.

Antes de encaminhar o presente feito para a primeira instância administrativa, a autoridade da RFB, ao examinar o processo n.º 10680.720177/2008-11, mencionado pela contribuinte na manifestação de inconformidade, verificou que o crédito remanescente de R\$ 218.296,20 havia sido utilizado para a compensação de débitos da ArcelorMittal Brasil S/A, CNPJ n.º 17.469.701/001-77, conforme a tabela abaixo:

***Débitos não parcelados***

Contribuinte	Dcomp.	OrdemTributo	P.A.	Vencim.	Moeda	Valor	V.Multa	Perc.	Processo.	Saldo
00.664.902/0001-22	19/09/2005	2484 CSLL	03/2003	30/04/2003	R\$	1.357.094,34			10680.720868/2007-56	0,00
17.469.701/0001-77	19/09/2005	2484 CSLL	02/2004	31/03/2004	R\$	133.942,83			10680.720117/08-11	96.455,31
17.469.701/0001-77	20/09/2005	2484 CSLL	10/2004	30/11/2004	R\$	137.721,15			10680.720117/08-11	137.721,15

Assim, a autoridade administrativa emitiu novo termo de intimação informando que o saldo de R\$ 36.258,06 havia sido utilizado na compensação parcial dos débitos controlados no processo n.º 10680.720177/2008-11.

Diante da nova intimação, a contribuinte voltou a se manifestar e lançou, em síntese, as seguintes alegações:

Como dito em suas razões já apresentadas, a decisão, em síntese:

a) fere a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal, pois não menciona como se chegou aos valores imputados, tornando impossível à Requerente entender e impugnar o *modus operandi*; b) fere o devido processo legal, pois realiza imputação sem qualquer autorização do contribuinte (não havia sobra de créditos, tanto que outro processo onde este saldo remanescente é colocado para compensação, foi indeferido por conta da presente imputação); c) fere direito potestativo do contribuinte, pois o crédito já estava — segundo um direito assegurado pela Lei 9430/96 — tomado por débitos constantes das respectivas PERDCOMPs; d) fere o art. 138, CTN, pois não é o caso de cobrança de multa de mora.

Após a manifestação de inconformidade e a nova manifestação da contribuinte, o processo foi encaminhado para a apreciação da primeira instância administrativa.

Antes do julgamento, a autoridade julgadora de primeira instância baixou o processo em diligência para providências relativas à verificação da legitimidade da compensação de crédito da Belgo Mineira (CNPJ n.º 00.664.902/0001-22) com débitos da ArcelorMittal (CNPJ n.º 17.169.701/0001-77), bem como a juntada aos autos de documentos relativos ao processo n.º 10680.720177/2008-11.

No procedimento de diligência, na parte que interessa para a presente lide, a autoridade administrativa verificou que, no processo n.º 10680.720177/2008-11, havia sido lavrado o Despacho Decisório n.º 784, de 19/03/2009. Neste despacho ficou consignado que “... *devem ser homologadas integralmente as compensações declaradas e, partindo-se do pressuposto de que a declaração de compensação equivale ao pagamento do débito, fica a*

*discussão acerca da incidência ou não da multa de mora (20% sobre o valor original dos débitos) na liquidação dos débitos para outra oportunidade”.*

Considerando o conteúdo do despacho decisório no processo n.º 10680.720177/2008-11, a autoridade administrativa reviu o seu critério e considerou que o saldo negativo de CSLL seria suficiente para a compensação dos débitos declarados em Dcomp, sem a incidência de multa de mora, conforme a seguinte tabela:

CRÉDITO: R\$1.507.581,33 em 31/12/2002

Taxa Selic acumulada de 01/2003 a 09/2005(mês da transmissão da dcomp): 49,10%

Valor atualizado do crédito em 09/2005: 2.247.803,76

DÉBITOS COMPENSADOS

<b>Código</b>	<b>2484</b>	<b>2484</b>	<b>2484</b>	<b>Total</b>
<b>PA</b>	<b>mar/03</b>	<b>fev/04</b>	<b>out/04</b>	
Pincipal	1.357.094,34	133.942,83	137.721,15	1.628.758,32
Multa	0,00	0,00	0,00	0,00
Juros	565.229,79	32.427,56	21.388,10	619.045,45
				0,00
<b>Total</b>	<b>1.922.324,13</b>	<b>166.370,39</b>	<b>159.109,25</b>	<b>2.247.803,77</b>

Em função do resultado da diligência, a autoridade julgadora de piso não conheceu da manifestação de inconformidade. A ementa do acórdão ora guerreado restou consignada nos termos abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2002

LITÍGIO

Inexiste litígio quando a compensação declarada pelo contribuinte é totalmente homologada pelo fisco.

Impugnação não Conhecida

Ao intimar a contribuinte da decisão da DRJ, a autoridade administrativa informou:

Encaminho, outrossim, carta-cobrança e respectivo darf relativo à multa de mora não computada nas compensações levadas a efeito relativa aos débitos da CSLL dos períodos de apuração 03/2003(R\$1.357.094,34), 02/2004(R\$133.942,83) e 10/2004(R\$137.721,15), lembrando que as referidas multas correspondem a 20% dos valores mencionados e não foram informadas nas declarações de compensação respectivas e, por consequência, não computadas na compensação.

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário por meio do qual, sinteticamente, pede a nulidade da decisão *a quo* ou sua reforma, na seguinte forma:

Diante de todo o exposto, fica demonstrado à saciedade que a presente hipótese não se refere a qualquer causa de homologação total da compensação, mas é na verdade uma

modalidade de homologação parcial que, como tal, desafia o recurso próprio que é a Manifestação de Inconformidade.

Por tais fundamentos, o acórdão recorrido deverá ser anulado, ou no mínimo reformado para que seja analisada a questão de mérito posta adiante.

Quanto ao mérito, pede a Recorrente seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para restabelecer o crédito originário no presente PTA, sem a inclusão da multa de mora, pois (a) a imputação é inconstitucional; (b) se não inconstitucional, ela é incompatível com a compensação (c) fere o direito potestativo do contribuinte de requerer a compensação (d) gera uma suposta insuficiência de crédito nas compensações posteriormente realizadas. Portanto, se entende a RFB que deva ser cobrada a multa de mora, que se faça, através de procedimento de lançamento regular.

Finalmente e de forma sucessiva, a multa de mora imputada nos autos administrativos acima citados não é devida, nos termos do art. 138, CTN e por se tratar de tributo lançado por estimativa. Portanto, este mais um motivo para restabelecimento do crédito tributário originário e suficiente para quitar o crédito tributário ora impugnado.

Em essência, era o que havia a relatar.

## Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

### **Nulidade da decisão a quo.**

A primeira questão a ser enfrentada é a alegação de nulidade da decisão de piso.

Como visto, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu não haver litígio uma vez que o saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 1.507.581,33 foi integralmente reconhecido e a compensação do débito de estimativa no valor de R\$ 1.922.324,13 foi inteiramente homologada.

Entretanto, a recorrente aduz que a homologação não foi total. É de se lembrar que o débito declarado pela contribuinte em DComp era composto apenas do valor do tributo mais os juros moratórios:

Principal	R\$1.357.094,34
Multa	R\$0,00
Juros	R\$565.229,79
Total	R\$1.922.324,13

Em seu entendimento, não houve a homologação total pois a autoridade da RFB está cobrando em separado a multa de mora, no valor de R\$271.418,86 (calculado na época do despacho decisório).

Tenho que os argumentos da contribuinte devem ser acolhidos.

De fato, a fiscalização da RFB não acolheu os argumentos da contribuinte de que a multa de mora seria inaplicável na espécie, mormente o argumento de que a entrega da DComp com a compensação dos débitos configuraria denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN. Desta forma, a RFB entendeu que o crédito tributário, em verdade seria de R\$ 2.193.742,99:

Valor original	R\$1.357.094,34
Multa moratória (20%)	R\$271.418,86
Juros moratórios	R\$565.229,79
Total	R\$2.193.742,99

Ora, tanto a aplicação da imputação proporcional, que faria com que apenas parte do crédito tributário tivesse sido compensada, quanto a cobrança em separado da multa de mora configuram que o crédito tributário teria sido apenas parcialmente homologado.

Portanto, entendo que a primeira instância administrativa deveria ter reconhecido a existência de litígio e enfrentado as alegações da impugnante.

Ao deixar de apreciar a impugnação, a DRJ não atendeu ao princípio do amplo direito de defesa. Na espécie, aplica-se o disposto no artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

**II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (grifei)

Em síntese, a contribuinte se insurgiu contra a aplicação de multa de mora ao crédito compensado e a DRJ deixou de apreciar essa questão. O direito de defesa, consubstanciado no direito a ter suas alegações apreciadas pela instância de piso, não foi plenamente atendido.

Todavia, o dispositivo legal citado também traz a possibilidade de não se declarar a nulidade da decisão de piso quando se puder decidir em favor do sujeito passivo que aproveitaria a declaração de nulidade.

Julgo ser o caso.

A questão de fundo a ser analisada é se a Declaração de Compensação tem o condão de atrair a aplicação do instituto da denúncia espontânea conforme disposto no artigo 138 do CTN:

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.

É de se destacar que a norma legal traz em seu antecedente três exigências para a aplicação do instituto: (i) o crédito tributário deve ser constituído espontaneamente pelo sujeito passivo; (ii) a constituição do crédito deve ser acompanhada de pagamento; (iii) a denúncia somente será considerada espontânea se ocorrer antes de qualquer procedimento de ofício.

Para análise desses requisitos no caso de Declaração de Compensação, é preciso iniciar pela interpretação do artigo 74 da Lei nº 9.430/96:

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.

[...]

**§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. – grifei.**

Hodiernamente, os créditos tributários são constituídos espontaneamente pelos sujeitos passivos por diversos instrumentos, dentre os quais se destacam as declarações com caráter de confissão de dívida. É justamente a hipótese da Declaração de Compensação, conforme inteligência do parágrafo 6º do dispositivo legal citado..

Portanto, a transmissão da Dcomp de forma espontânea preenche o primeiro requisito da norma jurídica apontada.

Em seguida, é preciso observar se a compensação equivale, para fins de denúncia espontânea, ao pagamento.

Essa é uma questão tormentosa na jurisprudência deste Conselho, como se pode ver nos dois acórdãos recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF abaixo, que decidiram a matéria em sentidos diametralmente opostos:

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 CARF nº 9101-003.687, de 07/08/2018)

DENÚNCIA 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 CARF nº 9101-004.127, de 11/04/2019)

O ponto de partida da interpretação deve ser o texto normativo. O artigo 138 exige que a constituição do crédito tributário seja acompanhada por pagamento.

Não me coaduno com o entendimento mais amplo de que o termo *pagamento* do texto normativo tenha sido utilizado como sinônimo de *adimplemento* ou *extinção do crédito tributário*. Ora, o legislador complementar fez distinção clara entre as diversas hipóteses de extinção do crédito tributário por meio do artigo 156 do Código Tributário Nacional:

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.

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.

Assim, não me parece a melhor interpretação entender que o legislador teria utilizado o significante *pagamento* para se referir às diversas hipóteses de extinção do crédito tributário. Bastaria ter escrito no artigo 138 *adimplemento*, *satisfação* ou *extinção* da obrigação relativa ao tributo e aos juros de mora.

Contudo, penso, também, que a interpretação literal não seja a melhor, principalmente com toda a evolução que sofreu o direito tributário desde 1966.

Parece-me cristalino que, teleologicamente, a norma visa direcionar a conduta do sujeito passivo, por meio da exclusão da penalidade, no sentido de apresentar espontaneamente ao sujeito ativo o crédito tributário que tenha verificado ainda não ter sido objeto de qualquer apuração de ofício.

Mas, para produzir os efeitos esperados, a denúncia deve ser acompanhada não de qualquer forma de satisfação, mas de *pagamento*.

Neste sentido, penso que, numa leitura sistemática, a compensação, nos moldes do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96 pode ser equivalente a pagamento, para os fins do artigo 138 do CTN. Não se trata de compensação de quaisquer créditos, mas de créditos relativos a tributo ou contribuição administrada pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento.

A norma legal da compensação do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96 encontra seu fundamento de validade no artigo 165 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Em outras palavras, o que está sendo compensado é um tributo pago indevidamente. Tem-se, portanto, o pagamento anterior ou concomitante exigido pelo instituto da denúncia espontânea.

Forte nesse arrazoado, tomo como minhas as palavras do conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque no Acórdão CARF n.º 1201-003.009, de 13/06/2019:

A presente Turma de Julgamento, ao apreciar o Acórdão n.º 1201.002.770, de 19 de março de 2019, relatado pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, adotou o entendimento de que a compensação é hábil para configurar a denúncia espontânea, conforme a seguinte ementa:

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A compensação de débito não declarado em DCTF, que não tenha sido objeto de lançamento de ofício e desde que formalizada antes de qualquer medida de fiscalização instaurada contra o sujeito passivo, pode ser feita com o benefícios de não incidência de multa moratória previsto no artigo 138 do CTN (denúncia espontânea).

Naquela ocasião, acompanhando o relator, manifestei-me pela equivalência entre pagamento e compensação, para fins de denúncia espontânea, considerando que a compensação é apenas a afetação de um pagamento anterior, que foi realizado indevidamente e está disponível para ser utilizado. É este o meu entendimento. (grifei)

Assim, é de se aplicar ao caso concreto o disposto no Acórdão exarado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp n.º 1149022/SP, que foi julgado dentro da sistemática dos recursos repetitivos do art. 543-C do Código de Processo Civil (da época), cuja observância, por parte dos conselheiros do CARF é obrigatória por força do artigo 62, § 2º do RICARF. Reproduzo abaixo a ementa do acórdão:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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 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.

Vale destacar, no entanto que, caso a compensação não seja homologada ou venha a ser considerada não declarada, o tributo deverá ser exigido com a multa de mora, ou de ofício, a depender do caso. Neste sentido, não há diferença, por exemplo, em relação à declaração de débito em DCTF, com o benefício da denúncia espontânea, ao qual vincula-se um pagamento que, por meio de revisão, a administração tributária verifique inexistente ou que tenha o seu valor sido usado para quitar outro débito.

Nos termos expostos, considero que a compensação declarada atrai a aplicação do instituto da denúncia espontânea. Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário, reconhecer totalmente homologado o débito declarado pela contribuinte no PER/Dcomp n.º 37798.91545.190905.1.3.03-0774 e determinar o cancelamento da cobrança da multa de mora controlada no processo n.º 10680.723493/2009-48, que encontra-se apenso ao presente processo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira