



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.725536/2012-25
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-011.048 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 9 de dezembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-011.048 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10680.725536/2012-25

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão n.º 3301-007.621, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A correta declaração e o pagamento ou compensação antes de qualquer medida de fiscalização são requisitos para o reconhecimento da denúncia espontânea.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, requerendo a reforma do acórdão atacado e restabelecer a decisão da DRJ com a homologação apenas parcial da declaração de compensação. Trouxe, entre outros, que:

- A compensação e pagamento não se confundem, embora ambas sejam formas de extinção do crédito tributário, assim como a prescrição e a decadência, todas modalidades de extinção previstas no art. 156 do CTN;
- A homologação apenas parcial deu-se em função do acréscimo de multa moratória do débito compensado, haja vista que tanto a valoração do crédito quanto a atualização do débito ocorrem na data de entrega da Declaração de Compensação.

Em despacho às fls. 308 a 311, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para se insurgir com a decisão acerca da configuração da denúncia espontânea e a consequente exclusão da multa de mora incidente sobre o débito compensado.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, que trouxe, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido, eis que não há qualquer indicação de dispositivo da legislação tributária ou a explanação dos pontos divergentes entre acórdãos paradigmas e recorrido;
- A compensação surte o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento: ambos surtem o efeito imediato de extinção do crédito tributário e estão sujeitos, igualmente, à homologação pela autoridade fiscal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os requisitos do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores.

Ora, o acórdão recorrido entendeu configurada a denúncia espontânea da infração mediante extinção do débito por compensação e as decisões paradigmáticas afastaram essa possibilidade.

Sendo assim, conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao mérito, vê-se que o cerne da lide se resume a equiparação das modalidades de extinção do crédito tributário, especificamente compensação com pagamento, para fins de aplicação da tese da denúncia espontânea ao presente caso. Eis o art. 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.”

Para melhor direcionar o meu entendimento, importante recordar:

- Trata-se de despacho decisório que homologou em parte a compensação dos débitos tributários declarados na DCOMP;
- A homologação parcial decorreu da falta de recolhimento de multa de mora, vez que o contribuinte adotou a tese da denúncia espontânea nesse caso – eis que entregou a DCOMP antes da apresentação da DCTF retificadora.

Resta assim, inegável, que houve a extinção de parte do débito com a homologação parcial, vez que a Receita Federal do Brasil homologou parcialmente a declaração de compensação, considerando que faltava o recolhimento da multa. Inegável, assim, que houve a quitação total do débito, com a homologação, se adotarmos a tese da denúncia espontânea. Tal informação é relevante, considerando o decidido pelo STJ, em sede de Recurso Repetitivo (Grifos meus):

"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. 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)

Vê-se que o STJ traz que 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.**

O STJ traz o termo recolhido integralmente, e não pago integralmente, além de mencionar a palavra quitação. Por óbvio, vez que o que se deve considerar para a aplicação do art. 138 do CTN é a quitação – extinção do débito. E, no presente caso, ocorreu.

A compensação tem o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento: ambos surtem o efeito imediato de extinção do crédito tributário e estão sujeitos, igualmente, à homologação pela autoridade fiscal.

Frise-se tal entendimento a Nota Técnica Cosit 1 – que aplico, ainda que “extinta”:

“[...]

Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação

18. Com relação a aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem, ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.

[...]”

Cabe considerar ainda o decidido pelo STJ que decidiu que “compensação” se equiparava a “pagamento” – Resp 1.122.131/SC:

“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 SSP - 1669290v7 12 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.

[...]

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 (2/6/16)” (REsp 1122131/SC, relator: ministro Napoleão Nunes Maia Filho, primeira turma, data do julgamento: 24/5/16, data da publicação/fonte: DJe 2/6/16, g.n.).”

Em vista de todo o exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de seu entendimento em relação à possibilidade de aplicação da denúncia espontânea, nas situações em que houve compensação do débito a ser extinto. Como veremos mais embaixo, não se equivalem os institutos da compensação com o pagamento.

Essa matéria é recorrente nas instâncias de julgamento administrativo do CARF. Existe entendimentos divergentes inclusive no âmbito das turmas da CSRF. Como veremos a seguir, compartilho do entendimento de que para configurar a denúncia espontânea a legislação exige a quitação do débito por meio de pagamento.

Como é de sabença, o Superior Tribunal de Justiça, na pessoa do então Ministro Teori Albino Zavascki, decidiu, nos autos do processo n.º 2007/0142868-9, sobre a aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação previamente declarados pelo contribuinte e pagos a destempo, nos seguintes termos.

EMENTA

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.**

(REsp 962379 RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

Mais tarde, no REsp 1149022, da relatoria do Ministro Luiz Fux, ficou consignado o entendimento de que a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que

o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do tributo sujeito a lançamento por homologação, acompanhado do respectivo **pagamento integral**, retifica a declaração.

A inteligência indubitosa da decisão acima transcrita é no sentido de que o pagamento que não fora previamente declarado em DCTF está albergado pela denúncia espontânea **quando pago** antes de qualquer procedimento fiscal.

Noutro giro, é translúcido o entendimento de 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 (item 7 da ementa a seguir transcrita).

EMENTA

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.

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

O artigo 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 343/2015 e alterações, determina que as matérias de Repercussão Geral sejam reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte.

Ressalta-se que ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ entendem, de maneira pacífica, que, ainda que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, se o crédito não foi previamente declarado pelo contribuinte, mas **foi pago**, pode-se configurar a denúncia espontânea, desde que ocorram as demais hipóteses do art. 138 do CTN.

Portanto, conclusão inequívoca dos citados julgados é que não havendo declaração prévia do tributo e tendo o contribuinte efetuado o seu **pagamento** sem qualquer ação prévia do ente tributante, deve ser aplicado ao caso a denúncia espontânea, inclusive em relação à multa de mora.

No presente processo, inequívoco que a quitação do débito foi realizada por meio de declaração de compensação.

No caso, trata-se de efetivamente efetuar a leitura correta do que dispõe o art. 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.

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito resta claro que a denúncia espontânea só é válida se vier acompanhada do **pagamento do tributo**. No presente caso apesar do contribuinte ter confessado o débito por meio das declarações de compensação, esta confissão não veio acompanhada do pagamento e sim de uma pretensa compensação que dependerá sempre de sua homologação posterior, expressa ou tácita.

Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário, pois para o pagamento a extinção do crédito tributário não está vinculada a nenhuma condição e o art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96 estabelece que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal