



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.720288/2007-06
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.680 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de agosto de 2021
Recorrente MOTOROLA MOBILITY COMÉRCIO DE PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

MULTA DE MORA. DÉBITOS. PAGAMENTOS A DESTEMPO. DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

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. Caso esta não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios.

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 negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Ceconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Érika Costa Camargos Autran, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire. Ausência momentânea do conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, substituído pelo conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello – Relator(a)

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Gilson Macedo Rosenburg Filho (suplente convocado(a)) e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, substituído pelo conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte MOTOROLA MOBILITY COMÉRCIO DE PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3401-007.037**, de 23 de outubro de 2019, proferido pela 1ª Turma da 4ª Câmara, negando provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. MULTA DE MORA DEVIDA.

A declaração de compensação não equivale a pagamento, para fins de caracterização da denúncia espontânea o art. 138 do CTN, devendo ser mantida a exigência da multa de mora quando não há extinção do crédito tributário confessado por meio de pagamento anterior, ou pelo menos concomitante, à confissão da dívida.

Não resignado com o acórdão, o Contribuinte MOTOROLA MOBILITY COMÉRCIO DE PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA interpôs recurso especial de divergência, alegando que, no acórdão recorrido, entendeu-se que a compensação não equivale a pagamento, para fins de caracterização da denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do CTN, destoando de decisão proferida pela 1ª Turma da CSRF, no acórdão n.º 9101-003.687, indicado como paradigma, no qual se interpretou que a regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para caracterização de denúncia espontânea, remetendo ao mesmo art. 138 do CTN.

Foi dado seguimento ao recurso especial, nos termos do despacho 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara, de 25 de maio de 2020, proferido pelo ilustre Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por considerar como comprovada a divergência jurisprudencial com relação à **possibilidade de admissão de declaração de compensação como pagamento, para efeitos de caracterização da denúncia espontânea.**

De outro lado, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial, postulando, no mérito, a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015.

2 Mérito

Gravita a controvérsia em torno da possibilidade de equiparação dos conceitos de "pagamento" e "compensação" para efeitos de aplicação do instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN. Pretende a Contribuinte ver excluída a aplicação da multa de mora sobre o crédito tributário pois, alega, houve a extinção por meio de compensação, anteriormente a qualquer procedimento fiscal.

Com relação à aplicação da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, na extinção de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, foi objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 16/03/2015, por meio do REsp n.º 1.149.022/SP, que decidiu não se aplicar o instituto aos débitos declarados pelo contribuinte nas respectivas DCTF e liquidados depois das datas de seus vencimentos. Os fundamentos do julgado foram sintetizados na seguinte ementa, *in verbis*:

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. 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 543-C, 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)

Nos termos do art. 62, § 2º, do Anexo II, do RICARF, aplica-se ao presente caso essa decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), reconhecendo que o pagamento ou a transmissão da Dcomp depois das datas de vencimentos dos débitos tributários compensados, e já declarados previamente em DCTF, visando suas extinções, não configura denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN.

No caso dos autos, tem-se que o débito objeto do PER/DCOMP foi confessado em DCTF Retificadora apresentada em 21/04/2007, sendo que o pedido de compensação foi transmitido concomitantemente à DCTF Retificadora. Portanto, a **extinção do crédito tributário pela apresentação da compensação foi efetuada concomitantemente com sua confissão**, neste caso, confessados por meio da DCTF Retificadora e da apresentação do próprio PER/DCOMP.

Quando da realização da compensação, em 21/04/2007, portanto, os débitos confessados já se encontravam vencidos, sendo indubitável que o contribuinte os confessou naquela data. Na divergência apresentada pela Contribuinte, o que se verificará é a possibilidade de a realização da compensação equiparar-se ao pagamento para efeitos da aplicação da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN.

No acórdão recorrido, prevaleceu o entendimento do Ilustre Relator no sentido de que "[...] *Em que pese a compensação ser uma das formas de extinção do crédito, nos termos do art. 156 do já referido CTN, ela apenas tem o condão de extinguir o crédito de forma precária, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, nos termos do § 2º do também já citado art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996 [...]*". Assim, restou afastada a aplicação do instituto da denúncia espontânea que excluiria a multa de mora da cobrança do crédito tributário em questão.

Com a devida vênia, entende-se que referido julgado merece reforma.

A compensação também é forma de extinção da obrigação tributária, nos termos do art. 156, inciso II, do CTN, equivalente a pagamento, atraindo a aplicação do instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN. Nesse sentido, pode ser citado o acórdão n.º 9101-003.687, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que reconheceu a equivalência entre os institutos da compensação e do pagamento. Os fundamentos da decisão, de Relatoria do Ilustre Ex-Conselheiro Luís Flávio Neto, deram-se nos seguintes termos:

[...]

O presente caso exige que se compreenda a hipótese de incidência do art. 138 do CTN, especialmente quanto à exigência de extinção do crédito tributário por meio de "pagamento" ou de "compensação".

O art. 138 do CTN possui a seguinte redação:

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.

O núcleo da presente discussão consiste em saber se o termo “pagamento”, adotado pelo art. 138 do CTN (acima sublinhado), tem o sentido restritíssimo de “quitação em dinheiro” ou se contempla acepção mais ampla de adimplemento, abarcando, no caso, a compensação tributária.

De início, é necessário observar 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. É o que se verifica em variados exemplos colhidos tanto de leis ordinárias como de leis complementares, conforme se passa a analisar antes de adentrar ao mérito em si do art. 138 do CTN.

Primeiramente, note-se a redação do art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Note-se que o CTN utilizou a dicção “antecipar o pagamento” no sentido de antecipar o adimplemento sem prévio exame da autoridade administrativa. 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.

Nesse sentido, merecem destaque os seguintes julgados, proferidos pela Primeira e Segunda Turma do STJ, que consideram indiferente o adimplemento dar-se mediante pagamento em dinheiro ou compensação tributária para a incidência do art. 150 do CTN:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ART. 74 DA LEI 9.430/96. MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS: LEI 10.637/02 E LEI 10.833/03. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NOV/1998. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO DA COMPENSAÇÃO. MAI/05. TRANSCURSO DE PRAZO SUPERIOR AO QUINQUÊNIO LEGAL. ART. 150, §4º, DO CTN. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PAGAMENTO ANTECIPADO.

1. No caso concreto, o crédito tributário foi constituído na data do protocolo do pedido de compensação (10/11/1998), por força do §4º do art. 74 da Lei n. 9.430/96. Logo, como até maio de 2005, a Administração não havia se manifestado sobre o referido pleito, ocorreu a homologação tácita prevista no §4º do art. 150 do CTN.

2. Recurso especial provido.

(STJ, REsp 1320994/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/10/2014, DJe 22/10/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. 1. O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.238.000/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, SEGUNDA TURMA, DJe 29/06/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 27/08/2013)

Prosseguindo a análise ora empreendida, verifica-se que o mesmo se verifica, por exemplo, em relação ao art. 9º, § 2º, da Lei n. 9.532/97. Esse enunciado prescritivo estabelece, em seu caput, que, “à opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderá ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento”.

Para que essa opção fosse exercida, o legislador requereu a sua manifestação mediante o adimplemento do tributo correspondente, em quota única. Não há sinais de que o legislador procurou se referir a quitação em dinheiro, mas sim às hipóteses que legitimamente conduzam ao adimplemento da obrigação, como é o caso da compensação.

Esse foi precisamente o entendimento adotado por esta 1ª Turma da CSRF, em julgamento recente sobre o tema:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003, 2004

SALDO ACUMULADO DE LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO INTEGRAL EM COTA ÚNICA. COMPENSAÇÃO.

À opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderia ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento (Lei n. 9.532/1997, art. 9º). Exercício da opção mediante o adimplemento do valor correspondente. A regular compensação, assim como a regular quitação em dinheiro, era meio hábil para o exercício da opção.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF n. 10

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização.

(CSRF, 9101-002.352, 14/06/2016)

Adentrando no mérito do presente recurso, verifica-se que, tal como se dá com os outros dispositivos citados, incluindo o art. 150 do CTN, embora o art. 138 do CTN, textualmente adote o termo “pagamento”, não procura restringir o instituto da denúncia espontânea às hipóteses de quitação em dinheiro, requerendo o adimplemento em sentido amplo, o que inclui a compensação tributária.

A Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012, posteriormente cancelada pela Nota Técnica no 1 COSIT, de 12.06.2012, chegou a reconhecer de ofício, com o propósito de colocar fim aos litígios sobre a matéria, o sentido amplo de “pagamento”, para abranger hipóteses de adimplemento como a “compensação”, in verbis:

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

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:

a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplicasse o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN”

O entendimento esposado pela Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012 não merece reparo.

Vale observar que a compensação efetuada pelo contribuinte possui efeito de pagamento, sob condição resolutória. Significa dizer que, se porventura a compensação não vier a ser homologada, perderá a eficácia a denúncia espontânea, com a exigência do débito tributário com a multa.

Não obstante tratar-se de matéria controversa, seja neste Conselho ou no e. STJ, é importante observar as decisões deste Tribunal que se alinham ao

entendimento que acolho no presente voto. A Primeira e a Segunda Turma do STJ apresentam precedentes em que aplicam a norma do art. 138 do CTN de forma que o termo “pagamento” assuma a acepção de “adimplemento”. Conforme a interpretação levada a termo nos julgados a seguir, há denúncia espontânea mediante o adimplemento integral do débito tributário antes da ação fiscal, independentemente deste se dar mediante pagamento em dinheiro ou compensação:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.

3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.

(STJ, EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015)

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 DCTFs e de qualquer

procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.

3. Agravo regimental improvido.

(STJ, AgRg no REsp 1136372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 18/05/2010,

O mesmo entendimento tem sido adotado por este Tribunal administrativo, como se observa desta recente decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO DECLARADO. DCOMP. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CARACTERIZADA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. STJ. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO NO CARF . Extinto, por meio de Declaração de Compensação homologada, Crédito tributário antes não declarado à administração tributária, resta caracterizada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, com exclusão da multa de mora segundo interpretação do Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos, de aplicação obrigatória no âmbito do CARF. (Acórdão 3401002.706, Sessão de 21/08/2014)

Nesse cenário, a norma do art. 138 do CTN não se aplica apenas às hipóteses de pagamento em dinheiro: a norma de denúncia espontânea incide igualmente em face de outras hipóteses em que haja equivalente adimplemento, como é o caso da regular compensação tributária. Não se trata de interpretação ampliativa ou restritiva, mas de reconhecimento do âmbito de incidência prescrito pelo legislador. Não há que se falar, por conseguinte, em ofensa ao art. 111 do CTN.

[...]

Também no sentido de reconhecer a equivalência entre a compensação e o pagamento, decidiu esta 3ª Turma da CSRF, no **Acórdão n.º 9303-004.985**, de 11/04/2017, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migyama, e, mais recentemente, no **Acórdão n.º 9303-011.117**, de 21 de janeiro de 2021, com Relatoria do voto vencedor por esta Conselheira, cujas ementas foram vazadas com o seguinte enunciado:

Acórdão n.º 9303-004.985

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/1998

DECADÊNCIA. PRAZO 05 (CINCO) ANOS. ARTIGO 150, § 4º CTN. É de se aplicar para fins de contagem do prazo decadencial a regra preceituada no art. 150, § 4º, do CTN, vez que a compensação extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, conforme reza o art. 74, § 1º,

da Lei 10.637/02, tal como o pagamento antecipado de tributos sujeitos a lançamento por homologação, que, de acordo com o art. 150, § 1º, do CTN extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Acórdão n.º 9303-011.117

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/10/2003

COMPENSAÇÃO. EQUIVALENTE A PAGAMENTO. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO.

Efetuada a compensação (via Declaração de Compensação) considera-se como equivalente a pagamento, é de ser afastada a cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal, como é o caso dos presentes autos.

Além disso, os fundamentos que embasam o entendimento da corrente pela possibilidade de aplicação da denúncia espontânea quando houver extinção do crédito tributário por compensação foram bem explicitados no voto proferido pela Nobre Conselheira Tatiana Midori Migyama, naquela ocasião vencido, consubstanciado no Acórdão n.º 9303-011.049, de 09 de dezembro de 2020, que são abaixo reproduzidos e passam a integrar o presente voto vencedor, *in verbis*:

[...]

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. 18 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 CONTRIBUÍNTES. 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, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

[...]

Nesses termos, tendo ocorrido a compensação (via Declaração de Compensação) considera-se como equivalente a pagamento, devendo ser afastada a cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal, como é o caso dos presentes autos.

3 Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte para excluir a incidência da multa de mora do crédito tributário, por aplicação do instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, Redator designado.

Com a devida vênia, divirjo da eminente relatora.

A seu juízo, para todos efeitos, a compensação equivale a pagamento.

Fato inconteste é que quando da realização da compensação, em 21/04/2007, os débitos confessados já estavam vencidos.

A questão de fundo, acerca de ser a compensação equivalente a pagamento para fins de extinção da obrigação tributária e, conseqüentemente, fazendo incidir o instituto da denúncia espontânea, nos é familiar, com reiterados acórdãos sobre a mesma.

A aplicação da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, na extinção de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, já foi objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 16/03/2015, por meio do REsp n.º 1.149.022/SP, no qual aquele Tribunal Superior decidiu que não se aplica aquele instituto aos débitos declarados pelo contribuinte nas respectivas DCTF e liquidados depois das datas de seus vencimentos.

Assim, por força no disposto no art. 62, § 2º, do Anexo II, do RICARF, aplica-se ao presente caso essa decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), reconhecendo que a transmissão da DCOMP depois das datas dos prazos de vencimentos dos débitos tributários compensados, visando suas extinções, não configurou denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN. Veja-se, nesse sentido, outro julgado do STJ:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que 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. Precedentes.

(AgInt nos EDcl nos EREsp 1.657.437/RS, Relator Min. Gurgel de Faria, Dje 17/10/2018)

No mesmo rumo, trilhou a Solução de Consulta n.º 233 – COSIT, de 16/08/2019, cuja ementa dispõe:

Assunto: Normas de Administração Tributária

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. FORMA DE INSTRUMENTALIZAÇÃO

A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), sob pena de sua inocorrência. A instrumentalização da denúncia espontânea se dá por meio das declarações em cumprimento a obrigações acessórias previstas na legislação tributária.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA E MULTA PUNITIVA

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

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.

Portanto, em casos que o alegado “pagamento” operou-se com o envio de DCOMP, ou seja, por meio de compensação, não há falar-se em denúncia espontânea. Esse é o entendimento majoritário desta E. Turma. A título de exemplo cito o aresto 9303-008.370, de 20/03/2019, de relatoria do Dr. Rodrigo da Costa Pôssas, e o julgado n.º 9303-008.796, de 14/06/2019, para o qual fui designado redator do voto vencedor.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire.