



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.900003/2011-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.738 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2024
Recorrente LAELC REATIVOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

COMPENSAÇÃO. EXTINÇÃO DE DÉBITOS EM ATRASO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE.

A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, antes de qualquer procedimento da Administração tributária e no mesmo momento da apresentação da declaração com efeitos de confissão dívida, extingue débitos vencidos via compensação com base em crédito devidamente reconhecido, em sua integralidade, pela Administração tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa e Marcos Antônio Borges (substituto integral), que negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Trata-se de retorno dos autos de diligência à repartição de origem, diligência essa determinada por meio da Resolução nº 3201-003.435, de 22/11/2022, voltada à elucidação de dúvidas quanto a eventual confissão de dívida dos débitos compensados nestes autos.

Anteriormente, havia sido determinada uma primeira diligência, por meio da Resolução nº 3201-002.797, de 22/10/2020, exarada no bojo do processo administrativo nº 10830.900001/2011-06, substituído pelo presente por questões de ordem administrativa,

conforme despacho de fl. 229, cujo resultado mostrou-se insatisfatório para os fins pretendidos, razão pela qual se baixaram os autos novamente à unidade preparadora.

Originalmente, emitiu-se despacho decisório em que se homologara apenas parcialmente a compensação declarada pelo contribuinte, relativa a crédito de IPI, considerando-se que o direito creditório reconhecido fora insuficiente para compensar integralmente os débitos confessados.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu a reforma do despacho decisório, alegando que, com base no instituto da denúncia espontânea, não incluía a multa de mora na compensação dos débitos vencidos.

O acórdão da DRJ denegatório do pedido restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

DCOMP. VALORAÇÃO.

Na compensação declarada pelo sujeito passivo, os débitos vencidos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXIGÊNCIA DA MULTA DE MORA.

A multa de mora é aplicável nos casos em que, embora espontaneamente, o recolhimento do crédito tributário pelo contribuinte se dê após a data de vencimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Cientificado da decisão da DRJ em 24/08/2012 (fl. 144), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 20/09/2012 (fl. 146) e requereu o reconhecimento integral do crédito, repisando os argumentos de defesa.

Realizada a segunda diligência, a autoridade fiscal, após ampla análise das DCTFs originais e retificadoras transmitidas pelo Recorrente, registrou em relatório a seguinte conclusão:

Dessa forma conclui-se que os débitos declarados em DCTF para compensação no PER/DCOMP nº 15971.97338.190406.1.3.01-1028 foram informados, pela primeira vez, na data da recepção das seguintes DCTFs e, portanto, posterior à transmissão do PER/DCOMP (19/04/2006):

[tabela presente à fl. 260]

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório em que se homologou apenas parcialmente a compensação declarada pelo contribuinte acima identificado, decorrente de pedido de ressarcimento de crédito de IPI, considerando-se que o direito creditório reconhecido fora insuficiente para compensar integralmente os débitos confessados.

O crédito pleiteado foi reconhecido em sua integralidade pela repartição de origem, não tendo sido suficiente à homologação total dos débitos compensados pelo fato de que o Recorrente os incluiu em DComp após o vencimento, sem o cômputo de multa de mora, multa essa adicionada pela autoridade fiscal no despacho decisório, acarretando a insuficiência do crédito para a pretendida extinção de todos os débitos declarados.

A controvérsia, portanto, refere-se à aplicação ou não da denúncia espontânea em relação a débitos compensados após a data do seu vencimento, sem a inclusão da multa de mora.

No relatório fiscal resultante da segunda diligência determinada por esta turma de julgamento, a autoridade fiscal consignou, após ampla análise das DCTFs originais e retificadoras transmitidas pelo Recorrente, que os débitos compensados nestes autos haviam sido declarados em DCTF, pela primeira vez, posteriormente à declaração de compensação sob comento (fls. 257 a 260).

Logo, na data da transmissão do PER/DComp, os débitos compensados ainda não se encontravam constituídos.

Verifica-se, portanto, que o Recorrente havia se antecipado, buscando extinguir, espontaneamente, os valores do tributo e dos juros na mesma data de sua inclusão na declaração de compensação, tendo-se, portanto, por configurada, no entendimento aqui adotado, a denúncia espontânea do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do **pagamento do tributo** devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. (g.n.)

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Não se pode perder de vista que o objetivo do art. 138 do CTN é o de estimular o contribuinte a regularizar sua situação diante do Fisco, recolhendo os tributos devidos, já vencidos, acrescidos somente de juros de mora, antes de qualquer procedimento fiscal.

Não consta dos presentes autos que o Recorrente se encontrava sob ação fiscal no período, tratando-se a presente lide de decisão administrativa realizada a partir de declarações de compensação por ele formuladas.

O art. 138 do CTN acima reproduzido faz referência expressa a “pagamento”, nada dizendo sobre a compensação. Este CARF tem decisões que equiparam a compensação a

pagamento para fins de aplicação da denúncia espontânea e outras que não, estas em maioria, tratando-se, portanto, de matéria assaz controversa.

Em 18/01/2019, por meio do acórdão nº 9101-003.998, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) assim decidiu:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. IRPJ.

Se o contribuinte envia Declaração de Compensação posteriormente ao vencimento do tributo e anteriormente à transmissão da DCTF, deverá ser afastada a multa de mora, pois **está caracterizada a denúncia espontânea, uma vez que a Declaração de Compensação equivale a pagamento.** (g.n.)

O relator do acórdão supra consignou em seu voto que, “a própria Receita Federal do Brasil tem divergido quanto ao tema”, tendo reconhecido, por meio da “Nota Técnica nº 1 COSIT de 18/01/2012, com fundamento no Ato Declaratório PGFN nº 4 de 2011 e Ato Declaratório PGFN nº 8 de 2011” (...) “que a declaração de compensação, se atendidos os demais requisitos, poderia caracterizar a denúncia espontânea”, posição essa que veio a ser revista por meio da Nota Técnica nº 19 COSIT, de 12 de junho de 2012.

Na mesma decisão da 1ª Turma da CSRF, registrou-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se pronunciara, por mais de uma vez, no sentido de equiparar a compensação ao pagamento para fins de aplicação da denúncia espontânea, *ex vi* dos REsp 1.375.380 e 1.136.372, *verbis*:

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. (g.n.)

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, Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, j. em 20/08/2015, DJe de 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. (g.n.)

3. Agravo regimental improvido” (AgRg no REsp 1136372 / RS, Relator Ministro Hamilton Carvalhido, 1ª Turma, j. em 04/05/2010, DJe de 18/05/2010).

Contudo, a jurisprudência mais recente do STJ é no sentido de não se aplicar o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária (AgInt no REsp 1798582, j. 08/06/2020; AgInt nos EDcl no REsp 1704799, j. 03/06/2019; AgInt no REsp 1720601, j. 23/05/2019; dentre muitas outras decisões).

Tais decisões, no entanto, não têm efeitos *erga omnes* e nem força vinculativa obrigatória, podendo servir, por enquanto, apenas como subsídio à apreciação da matéria neste Colegiado.

As decisões do STJ justificam a não aplicação da denúncia espontânea aos casos de compensação pelo fato de que, nessa situação, “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.” (AgInt no REsp 1798582, j. 08/06/2020).

Ora, o § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), artigo esse que cuida dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, também estipula que “[o] pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento”, tratando-se, portanto, assim como a compensação, de uma atividade do sujeito passivo dependente de confirmação por parte da autoridade administrativa.

No presente caso, conforme já dito, o crédito levado à compensação já foi totalmente reconhecido pela repartição de origem, conforme se verifica do despacho decisório (fl. 33), inexistindo dúvida, portanto, quanto à existência do direito creditório, que não foi suficiente para quitar os débitos declarados, nos termos requeridos pelo Recorrente, pelo fato de não ter sido incluída a multa de mora na quitação em atraso.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mais recentemente, tem seguido o novo entendimento do STJ, no sentido de não se aplicar a denúncia espontânea

aos casos de débitos extintos por compensação (acórdãos 9303-010.569 e 9303-010.570 de 11/08/2020, dentre outros).

Esta 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, contudo, já decidiu, por unanimidade de votos, em acórdão de minha relatoria (acórdão nº 3201-006.991, de 25/06/2020), pela aplicação da denúncia espontânea em relação a débito extinto por compensação, cuja ementa assim dispôs:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/10/2002

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/10/2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

O instituto da denúncia espontânea se aplica na hipótese de extinção do crédito tributário ocorrida após o vencimento do tributo concomitantemente à apresentação de declaração com efeito de confissão de dívida e anteriormente a qualquer procedimento de fiscalização relacionado ao fato sob exame.

No acórdão 3201-004.475, de 28/11/2018, de relatoria do ilustre conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, decidiu-se no mesmo sentido, conforme se verifica da ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

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.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF também já decidiu da mesma forma, *verbis*:

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. (Acórdão 1401-003.840, de 16/10/2019, rel. Carlos André Soares Nogueira)

Da mesma forma, em decisão mais recente, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, *verbis*:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

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 1201-005.620, red. Jeferson Teodorovicz, j. 19/10/2022)

No mesmo sentido, há os acórdãos 3301-007.621 (17/02/2020), 9101-004.448 (09/10/2019), 1301-004.292 (12/12/2019), 1210-003.557 (22/01/2020), 1301-004.322 (21/01/2020) e 1301-004.403 (13/02/2020).

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) também já decidiu no sentido de se aplicar a denúncia espontânea na hipótese de débito declarado em compensação, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. **DENÚNCIA ESPONTÂNEA**. PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO MEDIANTE DCTF E **COMPENSAÇÃO** DECLARADA À RECEITA FEDERAL. EXCLUSÃO DA MULTA. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. O pagamento espontâneo do tributo, antes de qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública, acrescido dos juros de mora previstos na legislação de regência, enseja a aplicação do art. 138 do CTN, eximindo o contribuinte das penalidades decorrentes de sua falta.
2. O art. 138 do CTN não faz distinção entre multa moratória e multa punitiva, aplicando-se o favor legal da denúncia espontânea a qualquer espécie de multa.
3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados em DCTF e pagos com atraso, o contribuinte não pode invocar o art. 138 do CTN para se exonerar da multa de mora, consoante a Súmula nº 360 do STJ. Tal entendimento deriva da natureza jurídica da DCTF, GFIP ou outra declaração com idêntica função, uma vez que, formalizando a existência do crédito tributário, possuem o efeito de suprir a necessidade de constituição do crédito por meio de lançamento e de qualquer ação fiscal para a cobrança do crédito.
4. Todavia, enquanto o contribuinte não prestar a declaração, mesmo que recolha o tributo extemporaneamente, desde que pelo valor integral, permanece a possibilidade de fazer o pagamento do tributo sem a multa moratória, pois nesse caso inexistente qualquer instrumento supletivo da ação fiscal.
5. **A exegese firmada pelo STJ é plenamente aplicável às hipóteses em que o tributo é pago com atraso, mediante PER/DCOMP, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF.** A declaração de compensação realizada perante a Receita Federal, de acordo com a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637/2002, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua

ulterior homologação. Até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, **a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado.**

(...)

(Processo 0011281-38.2009.404.7000, j. 16/06/2010)

Não se pode perder de vista que o CTN foi editado em 1966, quando a forma de extinção do crédito tributário¹ por excelência era o pagamento em dinheiro, sendo a compensação, à época, uma hipótese extintiva excepcional, pois, somente em 1991, com o advento da Lei nº 8.383 e, posteriormente, com a Lei nº 9.430/1996, que o instituto da compensação passou a ser normatizado em lei de forma ampla, sendo hoje em dia uma modalidade comum, par a par com o pagamento, como se pode verificar da prática corrente no CARF.

É em razão dessa constatação que o art. 138 do CTN não pode ser interpretado somente literalmente, devendo-se levar em conta, também, os métodos de interpretação lógico e teleológico, pois, conforme já dito, o dispositivo legal visa a estimular a regularização da situação fiscal do contribuinte junto ao Fisco, antes de qualquer procedimento fiscal, recolhendo-se os tributos devidos, já vencidos, acrescidos somente de juros de mora.

Portanto, tendo-se em conta o entendimento aqui defendido para fins de aplicação da denúncia espontânea e observando-se no presente caso a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), submetida à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.149.022), de observância obrigatória por parte deste Colegiado, deve-se reconhecer o direito de o Recorrente extinguir, sem multa de mora, por meio de declaração de compensação, os débitos vencidos, pois que as DCTFs vieram a ser transmitidas após a declaração de compensação.

Não se pode perder de vista, ainda, que, na data da transmissão da declaração de compensação (19/04/2006), ela já tinha o condão de constituir o crédito tributário por meio de confissão de dívida, conforme § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996², situação em que a quitação dos débitos se dera no mesmo momento da transmissão da declaração.

A decisão do STJ no REsp 1.149.022, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste colegiado, foi assim ementada:

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 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.

² § 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

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. (*Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1149022, DJ 24/06/2010 – g.n.*).

A interpretação da norma tributária, nos termos disciplinados pelo Livro Segundo do Código Tributário Nacional (CTN), em seus artigos 107 a 112, é matéria com forte potencial para aguçar a curiosidade dos intérpretes e aplicadores do Direito tributário em razão de suas peculiaridades, razão pela qual vi-me impelido a publicar artigo tratando do tema, do qual peço vênha para reproduzir alguns trechos, no intuito de elucidar um pouco mais a posição ora adotada acerca da matéria:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA EM COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A compensação é uma das hipóteses de extinção do crédito tributário prevista no inciso II do artigo 156 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo as demais o pagamento (inciso I), a transação (inciso III), a remissão (inciso IV), a prescrição e a decadência (inciso V), a conversão de depósito em renda (VI), o pagamento antecipado e a homologação do lançamento (inciso VII), a consignação em pagamento (inciso VIII), a decisão administrativa irreformável (inciso IX), a decisão judicial passada em julgado (inciso X) e a dação em pagamento em bens imóveis (inciso XI).

Dentre as hipóteses supra, o pagamento tem sido, historicamente, a mais usual, podendo ela se operar via quitação de uma obrigação tributária constituída, abarcando eventuais acréscimos moratórios (multa e juros), ou por meio de antecipação sujeita à homologação, hipótese esta que, há algumas décadas, abarca a grande maioria dos tributos que vêm sendo apurados e recolhidos pelos próprios sujeitos passivos.

Nos termos do artigo 161 do CTN, “[o] crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

Em relação a outras hipóteses de extinção do crédito tributário, a sua efetividade exige a edição de lei prévia autorizativa, como nos casos de compensação, transação, remissão e dação em pagamento, conforme estipulam, respectivamente, os artigos 170, 171, 172 e inciso XI do artigo 156 do CTN, acima referenciado, razão pela qual as regras específicas necessárias a sua operacionalização não se extraem apenas do próprio Código, mas, também, dos comandos a serem definidos em lei ordinária.

As demais hipóteses, para se consumarem, encontram-se dependentes de eventos futuros, como o transcurso dos prazos de prescrição, decadência e de homologação tácita ou expressa da antecipação de pagamento, bem como a prolação de uma decisão administrativa definitiva ou de uma decisão judicial transitada em julgado autorizando a conversão do depósito em renda ou a consignação em pagamento.

Quando da publicação, em 27 de outubro de 1966, da Lei nº 5.172 (CTN), a forma corrente e imediata de extinção de crédito tributário era o pagamento em espécie, situação essa que não mais se configura, pois, na contemporaneidade, a compensação e a antecipação de pagamento sujeita a homologação são meios usuais de extinção do crédito tributário, assim como, mais recentemente, a transação tributária.

Partindo-se da jurisprudência judicial e administrativa das últimas décadas, extrai-se que parte considerável das quitações de tributos tem se dado por meio de compensação, constatação essa que, eventualmente, pode exigir, para fins de interpretação das normas tributárias a ela concernentes, uma hermenêutica atualizada, pautada nos métodos evolutivo e sistemático, dentre outros.

Muitos contestarão essa possibilidade, arguindo a imperatividade de uma interpretação restritiva das normas de direito tributário, em consonância com o princípio da legalidade estrita³ e a normatividade contida no artigo 111 do CTN,⁴ pois, nessa linha, tais diretrizes impedem a aplicação extensiva, analógica ou equitativa da legislação tributária.

Contudo, o princípio da legalidade estrita se dirige aos entes políticos da federação no exercício da competência tributária a eles atribuída pela Constituição Federal, impedindo-os de exigir ou aumentar tributo não estabelecido em lei ou dar subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão sem prévia lei específica.

³ Art. 150, inciso I e § 6º, da Constituição Federal.

⁴ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Em sentido análogo, a regra da interpretação literal prevista no artigo 111 do CTN tem destinatários específicos, muito bem delimitados, a saber: (I) suspensão ou exclusão do crédito tributário (artigos 151 e 175 do CTN); (II) outorga de isenção; e (III) dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Além disso, o artigo 108 do próprio CTN prevê a possibilidade de aplicação da analogia e da equidade na interpretação e na integração da legislação tributária, desde que, respectivamente, não resultem na exigência de tributo não previsto em lei (§ 1º) ou na dispensa do pagamento de tributo devido (§ 2º).

A suspensão do crédito tributário, em relação à qual, por força do CTN, deve-se observar a interpretação gramatical, ocorre, nos termos do artigo 151 do CTN, nos casos de: (I) moratória; (II) depósito do montante integral; (III) reclamações e recursos no processo tributário administrativo; (IV) concessão de medida liminar em mandado de segurança; (V) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial e (VI) parcelamento.

Já a exclusão do crédito tributário se dá apenas em duas hipóteses: isenção e anistia (artigo 175 do CTN).

Logo, a chamada interpretação literal ou gramatical prevista no CTN não tem a abrangência que vem sendo adotada em diferentes análises, pois matérias outras de natureza tributária, como, por exemplo, a própria extinção do crédito tributário ou a aplicação da lei tributária que define infrações, podem, na linha defendida neste texto, ser objeto de outras regras hermenêuticas, para além da referida interpretação literal, esta entendida como o passo inicial da interpretação das normas jurídicas; inicial, mas não única.

A interpretação mais abrangente aqui defendida não exige o sujeito passivo ou a Administração tributária de demonstrar e comprovar os fatos objeto da aplicação da norma tributária, bem como de motivar a subsunção adotada, tendo como escopo, precipuamente, a busca de uma interpretação, quando possível, em consonância com o espírito da norma (sua teleologia), não amputada por uma literalidade despropositada ou desarrazoada, sem suporte na lei, conforme acima apontado.

Dito isso, passemos à análise do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN, *verbis*:

(...)

“O objetivo da norma é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que este recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse.” Tal instituto encontra-se consentâneo “com a estrutura tributária incapaz de proceder à fiscalização efetiva de todos os contribuintes e que precisa, demais, estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, seja tempestivamente, seja tardiamente”, preservando-se, dessa maneira, a higidez do sistema, o que, por outro lado, não pode ser interpretado como “estímulo à inadimplência”.

A interpretação do art. 138 do CTN, contudo, esbarra na adoção, pelo legislador, de referência expressa ao vocábulo “pagamento”, nada dizendo, em termos gramaticais, acerca das demais formas de extinção do crédito tributário – como a compensação –, situação essa que tem levado parte importante dos intérpretes e dos aplicadores da lei à conclusão de que o instituto somente se aplica às hipóteses de quitação espontânea de tributos em espécie.

(...)

Logicamente que, assim como ocorre nos casos em que o [...] pagamento não se confirma, inexistindo chancela da Administração tributária acerca da efetiva existência do crédito compensado, a denúncia espontânea deverá ser afastada, exigindo-se do sujeito passivo, além dos tributos não extintos, os acréscimos legais devidos (juros e multa).

Dito em outras palavras, somente se acata a denúncia espontânea, via compensação, quando inexistirem dúvidas acerca da existência do direito creditório, pois, do contrário, abrir-se-iam as portas para as mais diversas “estripulias” nessa seara.

Merece registro o fato de que a quase totalidade dos litígios administrativos acerca do tema restringe-se à exigência ou não da multa de mora, pois o crédito em si, pleiteado pelo contribuinte, foi totalmente reconhecido pela autoridade administrativa na origem (inexistindo, portanto, lide quanto a ele), não tendo ele sido suficiente à extinção dos débitos compensados (não previamente declarados em DCTF) em razão da inclusão, pelo Fisco, da multa de mora que o contribuinte considerara inaplicável com base na denúncia espontânea.

Mudanças de interpretação também ocorreram no âmbito da Administração tributária federal, pois, por meio da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18/01/2012, a Receita Federal havia consignado que a declaração de compensação, se atendidos os demais requisitos, podia caracterizar a denúncia espontânea, posição essa revista, em curto espaço de tempo, por meio da Nota Técnica Cosit nº 19, de 12/06/2012.

[...]

Tal mudança de paradigma, num contexto generalizante, tem ignorado inclusive o fato de que, em muitas das compensações utilizadas para extinguir débitos não declarados e não pagos no vencimento, as respectivas declarações se fundam em indébitos, ou seja, em pagamentos realizados no passado pelo sujeito passivo e que se evidenciaram, posteriormente, indevidos ou maiores que os devidos, situação em que a exigência literal de “pagamento” encontra-se observada para fins de aplicação da denúncia espontânea, e, o que é mais impactante, os recursos financeiros já se encontravam no caixa do Tesouro, às vezes, muito tempo antes da denúncia.

(...)

Há que se ressaltar mais uma vez, apesar de óbvio, que a compensação que aqui se defende como passível de aplicação da denúncia espontânea é aquela fundada em crédito devidamente comprovado e deferido pela Administração tributária, em relação ao qual já há decisão administrativa irreformável (inciso IX do art. 156 do CTN), e não aquela simplesmente formalizada em um pedido ou declaração sem lastro, assim como se dá nas hipóteses de pagamento, de cuja comprovação não pode se esquivar o sujeito passivo.

Por fim, ressalta-se que, advindo argumentos relevantes capazes de impactar a presente compreensão da matéria e, por conseguinte, a interpretação jurídica ora adotada, eventual mudança de posição será, certamente, justificada e fundamentada, tendo-se em conta o caráter dinâmico e construtivo do Direito, bem como a coerência que deve perpassar o todo o sistema jurídico. (REIS, Hércio Lafetá. Denúncia espontânea em compensação tributária. Consultor Jurídico, 17 de setembro de 2023)

Logo, tendo o Recorrente quitado, via compensação, os débitos declarados em compensação no mesmo momento da confissão de dívida, aplica-se ao presente caso a denúncia espontânea.

Diante do exposto, vota-se por dar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis