



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.900369/2011-66
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.398 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LAELC REATIVOS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

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

O art. 138 do CTN prescreve regra de exclusão da responsabilidade por infrações quando a confissão da dívida é acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora devidos, antes do início de qualquer procedimento de fiscalização. Contudo, não se equipara a “pagamento” a compensação tributária, porquanto esta está sujeita a ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, já que a compensação demanda a comprovação da liquidez e certeza do crédito (art. 170, do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, vencida a Conselheira Erika Costa Camargos Autran (relatora), que votou pelo não conhecimento, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Erika Costa Camargos Autran (relatora), que votou por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro. Nos termos da Portaria CARF 107, de 04/08/2016, tendo em conta que a relatora original, Conselheira Erika Costa Camargos Autran, não mais compõe a CSRF, foi designada pelo Presidente de Turma de Julgamento como redatora *ad hoc* para este julgamento a Conselheira Liziane Angelotti Meira. Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II do RICARF, a Conselheira Cynthia Elena de Campos (suplente convocada) não votou neste julgamento, por ter sido colhido o voto da Conselheira Erika Costa Camargos Autran, na sessão de 22/06/2023.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente e Redatora *Ad Hoc*

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Érika Costa Camargos Autran (relatora original), Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Oswaldo Gonçalves

de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, ao amparo dos arts. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do **Acórdão nº 3201-007.415**, de 22/10/2020, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COMPENSAÇÃO. EXTINÇÃO DE DÉBITOS EM ATRASO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. STJ. RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, antes de qualquer procedimento da Administração tributária e anteriormente à apresentação de declaração com efeitos de confissão dívida (DCTF), extingue débitos vencidos por meio de declaração de compensação.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Marcos Antonio Borges (Suplente convocado) e Márcio Robson Costa que negavam provimento ao Recurso.

A Fazenda Nacional foi intimada e apresentou recurso especial alegando que o acórdão recorrido considerou configurada no caso julgado a denúncia espontânea da infração, divergindo do entendimento adotado no **Acórdão paradigma de nº 9303-010.610**, em que se tratou questão idêntica.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido em despacho monocrático.

O Contribuinte foi intimado e não apresentou contrarrazões.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Redatora *Ad Hoc*.

Como redatora *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 3ª Turma da CSRF, sendo o voto proferido pela Cons. Erika Costa Camargos Autran na sessão de 22/06/2023. Naquela ocasião, após o voto da relatora original pelo não conhecimento do RE da Fazenda, houve pedido de vista pelo Cons. Rosaldo Trevisan, conforme registrado em Ata:

Vista para o conselheiro Rosaldo Trevisan. A relatora votou pelo não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Neste momento houve a solicitação de vista. Presidiu a sessão a conselheira Liziane Angelotti Meira.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto da Cons. Érika Costa Camargos Autran, relatora original, a seguir:

Voto da Cons. Érika Costa Camargos Autran, proferido em 22/06/2023:

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atenderia, em análise inicial, aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho.

No entanto, durante a sessão, a relatora alterou seu voto para não conhecer do recurso interposto pela Fazenda Nacional, como se percebe na gravação da sessão, disponível em Câmara Superior - 3ª Turma (22/06/2023) - YouTube, de 07:02:30 h a 07:18:02h.

As razões para a alteração do entendimento em relação ao conhecimento se devem à especificidade do paradigma (9303-010.610), que tratou de caso atípico, tendo votado pelas conclusões em tal julgamento os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Transcreve-se abaixo a ementa do paradigma:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/10/2005, 31/01/2006, 28/04/2006

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

O pagamento de débitos fiscais declarados nas respectivas DCTF, mediante a transmissão de Declaração de Compensação (Dcomp), em data posterior à dos seus respectivos vencimentos, não configura denúncia espontânea, incidindo multa de mora sobre os débitos compensados a destempo.

DÉBITO DECLARADO. EXTINÇÃO. DCOMP. TRANSMISSÃO. DATA POSTERIOR. VENCIMENTO. EXTEMPORÂNEA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

Por força no disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, aplica-se ao presente caso a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp nº 1.149.022 - SP, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, que decidiu que a extinção de débito tributário regularmente declarado em DCTF, mediante a

transmissão de Dcomp transmitida em data posterior às dos vencimentos dos seus respectivos vencimentos, não caracteriza denúncia espontânea.

Vê-se que o cerne da lide se resume a aplicação da denúncia espontânea.

Por concordar com os termos do Acórdão Voluntário, adota-se suas razões de decidir, nos termos do art. 50, § 1º da Lei 9.784, conforme demonstrado abaixo:

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem que homologou apenas parcialmente a compensação declarada, relativa a crédito de IPI, em razão do fato de que o crédito reconhecido fora insuficiente para compensar integralmente os débitos confessados.

A controvérsia, nesta instância, refere-se à aplicação ou não da denúncia espontânea em relação a débitos compensados após a data do seu vencimento, com a consequente exclusão da multa de mora.

Verificando-se os argumentos encetados em Recurso Voluntário e os documentos em que se sustentam, é possível concluir o seguinte:

a) a DCTF original relativa ao segundo semestre de 2006, abrangendo débitos de IRRF, Cofins, PIS e CSRF, foi transmitida no dia 05/04/2007 (fl. 177);

b) nas Declarações de Compensação de créditos de IPI, transmitidas em 11/10/2006 e em 13/11/2006, compensaram-se débitos de PIS e Cofins vencidos em setembro, outubro e novembro de 2006 (fls. 115 a 116 e 122);

c) todo o crédito pleiteado em declaração de compensação foi reconhecido.

Verifica-se, portanto, que o Recorrente havia se antecipado, buscando extinguir, espontaneamente, os valores dos tributos e dos juros anteriormente à sua inclusão em DCTF, 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 Declaração de Compensação por ele formulada.

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).

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).

No presente caso, conforme já dito, o crédito levado à compensação já foi integralmente reconhecido pela repartição de origem, conforme se verifica do despacho decisório datado de 04/05/2011 (fl. 38), inexistindo dúvida, portanto, quanto à existência do direito creditório, que não foi suficiente para quitar todos os débitos declarados justamente pelo fato de o Recorrente não ter incluído a multa de mora na quitação em atraso.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recurso Fiscal (CSRF), muito recentemente, tem seguido o entendimento do STJ, por voto de qualidade, 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).

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

RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Consoante o Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), na sistemática prevista no art. 543-C da Lei nº 5.869/1973 (Código de Processo Civil anterior), devem ser reproduzidas pelos conselheiros nos julgamentos do Colegiado

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)

No mesmo sentido, tem-se 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.

O pagamento espontâneo do tributo, antes de qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública, acrescido dos juros de mora previstos na legislação de regência, enseja 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, teleológico e axiológico, 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 de equiparação da compensação a pagamento 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 a DCTF fora transmitida após as declarações de compensação.

A referida decisão do STJ 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. 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.).

Considerando-se a decisão do STJ supra e os elementos probatórios carreados aos autos, constata-se que, tendo sido a DCTF transmitida após a compensação declarada, aplica-se ao presente caso a denúncia espontânea.

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira (voto da Cons. Érika Costa Camargos Autran)

Voto Vencedor

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Redatora Designada.

Ouso divergir da Relatora para conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento, nos termos expostos a seguir.

CONHECIMENTO

A divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e o paradigma resta configurada no reconhecimento da denúncia espontânea em caso de compensação, como se observa dos trechos colacionados abaixo:

Acórdão recorrido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COMPENSAÇÃO. EXTINÇÃO DE DÉBITOS EM ATRASO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. STJ. RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, antes de qualquer procedimento da Administração tributária e anteriormente à apresentação de declaração com efeitos de confissão dívida (DCTF), extingue débitos vencidos por meio de declaração de compensação.

(...)

Voto:

A controvérsia, nesta instância, refere-se à aplicação ou não da denúncia espontânea em relação a débitos compensados após a data do seu vencimento, com a consequente exclusão da multa de mora.

Verificando-se os argumentos encetados em Recurso Voluntário e os documentos em que se sustentam, é possível concluir o seguinte:

a) a DCTF original relativa ao segundo semestre de 2006, abarcando débitos de IRRF, Cofins, PIS e CSRF, foi transmitida no dia 05/04/2007 (fl. 177);

b) nas Declarações de Compensação de créditos de IPI, transmitidas em 11/10/2006 e em 13/11/2006, compensaram-se débitos de PIS e Cofins vencidos em setembro, outubro e novembro de 2006 (fls. 115 a 116 e 122);

c) todo o crédito pleiteado em declaração de compensação foi reconhecido.

Acórdão paradigma nº 9303-010.610:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/10/2005, 31/01/2006, 28/04/2006

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

O pagamento de débitos fiscais declarados nas respectivas DCTF, mediante a transmissão de Declaração de Compensação (Dcomp), em data posterior à dos seus respectivos vencimentos, não configura denúncia espontânea, incidindo multa de mora sobre os débitos compensados a destempo.

Assim, para o acórdão recorrido, houve denúncia espontânea, pois os débitos foram compensados após o vencimento e o sujeito passivo apresentou PER/Dcomps antes da DCTF. E a Declaração de Compensação equivale a pagamento.

Já o acórdão paradigma consignou que o pagamento de débitos fiscais declarados nas respectivas DCTF, mediante a transmissão de Declaração de Compensação (Dcomp), em data posterior à dos seus respectivos vencimentos, não configura denúncia espontânea.

Assim, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

MÉRITO

Prescreve o art. 138 que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, desde que antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados à infração:

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.

Nos termos da Súmula nº 360 do STJ, não há denúncia espontânea para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando o contribuinte realiza o pagamento fora do prazo legal de tributo já declarado, mesmo que antes de qualquer procedimento de fiscalização:

Súmula nº 360

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

O STJ, no julgamento do REsp nº 1.149.022, sob a sistemática de recurso repetitivo, firmou que a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o sujeito passivo, 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:

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.

Como hipóteses de extinção do crédito tributário, os incisos I e II do art. 156 estabelecem: o pagamento e a compensação, respectivamente:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

(...)

E o art. 162, do CTN, dispõe sobre como o pagamento é efetuado:

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

O indébito tributário decorre do pagamento indevido, nos termos dos art. 165 e 168 do CTN, tendo o sujeito passivo o prazo de 5 anos desse pagamento para requerer a devolução dos valores:

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

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

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

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

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Já a compensação tributária é disciplinada pelos art. 170 do CTN, envolvendo o encontro de contas, sujeito à homologação pela autoridade fiscal (ulterior condição resolutória):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Assim, a compensação só é efetivada se o crédito for líquido e certo, do contrário implicará em cobrança do débito, com os encargos moratórios.

Logo, a extinção do crédito tributário por pagamento (art. 156, I, do CTN) não se confunde com a extinção por meio de compensação (art. 156, II do CTN), pois enquanto no pagamento não mais se discute a extinção do crédito tributário, na compensação extingue-se o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, ou seja, a Declaração de Compensação pode ter seus efeitos revertidos pela autoridade administrativa. Por isso, “pagamento” é aquele em sentido estrito, nos termos do art. 156, I e 162 do CTN.

Em suma: (i) para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo e (ii) apenas o pagamento *stricto sensu* atrai a aplicação da regra excepcional insculpida no art. 138 do CTN.

Nesse sentido, são vários os precedentes do STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NECESSIDADE DE QUITAÇÃO INTEGRAL DO TRIBUTO. PROVIMENTO NEGADO.

1. A Primeira Seção desta Corte pacificou a orientação de que, para o reconhecimento da denúncia espontânea, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, é necessário o pagamento integral do débito (REsp 886.462/RS, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22/10/2008, DJe de 28/10/2008). 2. Não se aplica o benefício da denúncia espontânea aos casos em que o tributo foi quitado mediante compensação. 3. A alteração do entendimento firmado no acórdão recorrido quanto à ausência de pagamento integral ensejaria o reexame do contexto fático-probatório dos autos. 4. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp 1817707 / RS, DJ 16/10/2023).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. APLICABILIDADE. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ.

1. O aresto regional não se afastou da orientação jurisprudencial firmada pela Primeira Seção deste Superior Tribunal, segundo a qual não cabe 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". (AgInt EDcl EREsp 1.657.437/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 17/10/2018). 2. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt no AREsp 2002199 / SP, DJ 14/09/2023).

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) ´

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE EM CASO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE. 1. A Primeira Seção desta Corte pacificou entendimento segundo o qual 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. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 17.10.2018. 2. Agravo interno não provido.

(AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.687.605 – RJ, DJ 03/12/2020).

Esta Tuma já se manifestou também no mesmo sentido, em diversas oportunidades:

Acórdão nº 9303-013.616

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**. Isso 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, em consequência, a incidência de juros e multa moratórios. Precedentes do STJ.

E ainda, acórdãos nº 9303-013.621, 9303-013.146; 9303-012.624; 9303-013.148; 9303-013.616 e 9303-013.618, dentre outros.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora Designada.