



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.900371/2011-35
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-014.400 – 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: 01/01/2007 a 31/03/2007

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).

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, que votou pelo não conhecimento, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Erika Costa Camargos Autran, que votou por negar provimento. 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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-014.398, de 21 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 10830.900369/2011-66, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Érika Costa Camargos Autran (relatora original), Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.400 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10830.900371/2011-35

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

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 n.º 343, de 9 de junho de 2015, em face de Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: (...)

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 em **Acórdão paradigma**, 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever o voto vencido, que pode ser consultado no acórdão paradigma e deverá ser considerado, para todos os fins regimentais,

inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

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, 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.

Acórdão paradigma n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora