



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.900784/2016-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1302-003.845 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de agosto de 2019
Recorrente COMPANHIA JAGUARI DE ENERGIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2014 a 31/07/2014

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A confissão de débitos depois de vencidos em Declaração de Compensação, ainda que antes do início de qualquer procedimento fiscal, não caracteriza denúncia espontânea e, portanto, não exclui a aplicação da multa punitiva. O instituto da denúncia espontânea só se aperfeiçoa mediante o efetivo pagamento do débito confessado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira, que davam provimento ao recurso. O conselheiro Ricardo Marozzi Gregório votou pelas conclusões do relator e solicitou a apresentação de declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão da DRJ-Rio de Janeiro/RJ-1, que considerou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada em face do despacho decisório da DRF-Campinas/SP, que havia reconhecido integralmente o direito creditório pleiteado em PER/DCOMP apresentada pela contribuinte, porém considerou-o insuficiente para a quitação integral dos débitos apontados na declaração de compensação, conforme sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DÉBITO EM ATRASO. OCORRÊNCIA.

Deixa de se configurar a denúncia espontânea quando o contribuinte declara o débito mas o paga a destempo (Nota Técnica Cosit n.º 19/2012).

Cientificada do acórdão recorrido, apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, no qual alega, em síntese:

- a) que a despeito da jurisprudência administrativa o acórdão recorrido, amparado na Nota Técnica Cosit n.º 19/2012, julgou improcedente a defesa da recorrente, sob o fundamento de que o instituto da denúncia espontânea não se aplicaria aos pagamentos realizados por compensação;
- b) que cumpriu todos os requisitos para a aplicação do instituto da denúncia espontânea aos débitos confessados e compensados na PER/DCOMP, na medida em que, antes de qualquer procedimento fiscal, revisou as apurações dos valores devidos por estimativa, nos períodos indicados no PER/DCOMP, e transmitiu a declaração de compensação, informando e extinguindo as diferenças de tributos apuradas e, ato contínuo apresentando as respectivas DCTF's e DIPJ/ECF retificadoras dos débitos anteriormente informados;
- c) que serviu-se do instituto da denúncia espontânea para quitar o débito verificado via PER/DCOMP, para somente, então, proceder a retificação de suas demais declaração – não havendo, portanto, espaço para sequer suscitar a hipótese de ocorrência de uma tentativa de compensação de “débito declarado e não pago”, como faz crer o acórdão recorrido;
- d) que embora o art. 138 do CTN tenha se utilizado do vocábulo “pagamento”, a exegese da norma deixa claro que o legislador pretendeu se referir ao sentido amplo da palavra, ou seja, utilizando-a como sinônimo de quitação, cujas formas estão previstas no art. 156 do mesmo CTN, entre as quais se incluem o pagamento e a compensação;
- e) que a jurisprudência do CARF, com precedente inclusive da CSRF, tem se solidificado no entendimento de que a apresentação de novo débito seguido de da denúncia espontânea, conforme acórdãos que cita; e

- f) que demonstrada a realização da denúncia espontânea – nos termos do art. 138, do CTN – é inviável o cômputo de multa de mora sobre tais débitos, como exigiu a fiscalização no despacho decisório, razão pela qual a declaração de compensação controlada neste processo deve ser integralmente homologada, e, conseqüentemente, o acórdão em comento deve ser reformado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, dele conheço.

Restou controvertido nos autos, tão somente, a não homologação integral da compensação pleiteada, na medida em que o despacho decisório, embora tenha reconhecido integralmente o direito creditório, considerou o crédito insuficiente para a quitação integral dos débitos declarados, já vencidos, em face da imputação da multa de mora.

O colegiado manteve o despacho decisório, entendendo correta a imputação de multa de mora decorrente da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea à quitação de débitos vencidos por meio de compensação.

A recorrente refuta as conclusões do despacho decisório e do acórdão recorrido e propugna pela aplicação do instituto da denúncia espontânea na modalidade de extinção do crédito tributário por meio da compensação, arguindo que a compensação é, junto com o pagamento, uma das formas de extinção dos débitos, nos termos do art. 156 do CTN.

Desta feita, argumenta que, uma vez que configurado os demais pressupostos para a aplicação da denúncia espontânea esta deveria ser reconhecida e, conseqüentemente, homologada integralmente a compensação pleiteada.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

A questão a ser dirimida é se a quitação do tributo por meio de compensação se adequa ao cumprimento da norma que disciplina o instituto no 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.

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

Como se vê, a norma exige duas condições para o beneplácito: a denúncia (declaração) espontânea do débito, antes de qualquer procedimento fiscal, e o seu pagamento acrescido dos juros de mora.

Nota-se, inicialmente, que a norma fixa expressamente o "pagamento" do tributo devido, como uma das condições. Não se refere à quitação ou extinção do débito.

A compensação tributária é, como alega a recorrente, uma das formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, II do CTN, mas não se configura em pagamento, na

medida em que está sujeita posterior homologação, sob condição resolutória. Ou seja, poderá não ser confirmada a quitação do tributo se a compensação não for homologada.

Me parece que o dispositivo legal que instituiu a denúncia espontânea é taxativo quanto às condições para sua aplicação. Se, além da confissão do débito, quisesse eleger quaisquer forma de quitação do tributo, além do pagamento, teria o legislador utilizado expressão mais ampla, como a prevista no caput do art. 156 do mesmo código, ou seja a "extinção".

A jurisprudência deste colegiado, embora tenha oscilado ao longo do tempo, em sua composição mais recente, aponta nesse sentido. Confira-se alguns julgados recentes:

Acórdão 1302-002.324, de 27/07/2017:

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A confissão de débitos depois de vencidos em Declaração de Compensação, ainda que antes do início de qualquer procedimento fiscal, não caracteriza denúncia espontânea e, portanto, não exclui a aplicação da multa punitiva. O instituto da denúncia espontânea só se aperfeiçoa mediante o efetivo pagamento do débito confessado.

Acórdão nº 1302-003.024, de 15/08/2018:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO-CONFIGURAÇÃO.

A compensação não se equipara a pagamento para fins de configuração de denúncia espontânea. Não há denúncia espontânea condicional.

A Primeira Turma da Câmara Superior de Recurso Fiscais, em recente decisão, adotou o mesmo entendimento, conforme acórdão abaixo:

Acórdão nº 9101-004.127, de 11/04/2019

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

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.

A jurisprudência do STJ também vai na mesma direção. Confira-se a ementa do AgInt no Recurso Especial nº1.568.857-PR, Relator Ministro Og Fernandes, em 16/05/2017:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. DEFICIÊNCIA NA ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC/73. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos

quais o acórdão incorreu em omissão, contradição ou obscuridade. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.

2. A compensação tributária não se equipara a pagamento de tributo para fins de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea regido pelo art. 138 do CTN. Precedentes: EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/11/2016; AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/9/2015; AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/9/2012.

3. Agravo interno a que se nega provimento.

Interessante transcrever a ementa de um dos precedentes mencionados, para maior clareza do fundamento da decisão, *verbis*:

EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, (Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, 27/11/2016):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIO EXISTENTE. OMISSÃO PROVENIENTE DE JULGAMENTO ANTERIOR DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO SOBRE O TEMA DECIDIDO. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A DESTEMPO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA.

1. Tratando-se de recurso de fundamentação vinculada, o conhecimento dos aclaratórios pressupõe que a parte demonstre haver, pelo menos, um dos vícios previstos no art. 1022 do CPC de 2015. In casu, conforme narrado pela embargante, o acórdão foi omisso, uma vez que não analisou o entendimento exarado no REsp 1.149.022/SP, julgado pelo rito dos repetitivos.

2. Com efeito, no referido decisum, o STJ entendeu que a denúncia espontânea não esta 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).

3. Ademais, a Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques firmou o entendimento de que "**a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN**".

4. Embargos de Declaração acolhidos com efeitos infringentes.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório

Não obstante a costumeira qualidade contida nos fundamentos do voto do ilustre Relator, peço vênia para acompanhá-lo pelas conclusões porque minhas razões de decidir na questão da compensação como denúncia espontânea são distintas daquelas que foram expostas. Destarte, apresento a presente declaração de voto apenas para esclarecer essas razões.

Com efeito, para a configuração da denúncia espontânea, há que ocorrer a totalidade do pagamento devido antes de iniciado o procedimento fiscal. Esse é o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, em sede de recurso repetitivo (artigo 543-C do Código de Processo Civil), no REsp n.º 1.149.022/SP, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Portanto, restou sedimentado que:

- (i) quando o contribuinte declara o tributo e não efetua o pagamento no vencimento, mas o faz (acompanhado dos juros de mora) antes de iniciado o procedimento fiscal, não se trata de denúncia espontânea, sendo exigível, portanto, a multa de mora (cf. Súmula nº 360 do STJ);
- (ii) quando o contribuinte declara o tributo de forma parcial e subsequentemente (antes de iniciado o procedimento fiscal) retifica a declaração, noticiando e quitando concomitantemente a diferença informada (acompanhada dos juros de mora), configura-se a denúncia espontânea em relação à correspondente infração, sendo, portanto, descabível a exigência de qualquer multa (de mora ou de ofício).

Como se sabe, o § 2º do artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, determina que os julgados preferidos pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, são de observância obrigatória por este Colegiado. Confira-se:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC),

deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

A exigência estatuída no julgado do STJ é bastante clara: há que se retificar a declaração, noticiando e quitando concomitantemente a diferença informada (acompanhada dos juros de mora). O requisito da "quitação concomitante", a meu ver, é perfeitamente satisfeito com a compensação. Isso se extrai daquilo que está previsto no § 2º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

O legislador, obviamente, pretendeu impor à compensação declarada o mesmo efeito que anteriormente havia sido atribuído ao pagamento antecipado, para a hipótese dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no § 1º do artigo 150 do CTN. Veja-se:

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Em ambos os casos, a ulterior homologação (da compensação e do lançamento) é a condição resolutória da extinção do crédito tributário. Portanto, essa extinção já se perfaz, para todos os efeitos, desde o momento em que a compensação é declarada ou o pagamento é antecipado (podendo ser desfeita em caso de expressa não homologação). As dúvidas que existiam sobre essa sistemática de entender a extinção do crédito tributário, relativamente ao instituto do pagamento antecipado, foram afastadas com a interpretação autêntica veiculada no artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05. Por isso, não via motivos para adotar uma interpretação diferente quando se trata do instituto da compensação declarada.

Esclareça-se aqui que esta vinha sendo a minha posição sobre o assunto até então: mesmo pessoalmente não concordando com a extensão do instituto da denúncia espontânea para os casos das multas moratórias, por dever regimental, aplicava o que foi decidido em sede de recurso repetitivo; contudo, se era para seguir a jurisprudência firmada, adotava o meu entendimento segundo o qual a compensação é uma das formas de extinção do crédito tributário (seria uma das modalidades do pagamento *lato sensu* reclamado pela norma).

Nada obstante, recente julgado da 1ª Seção do STJ (AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. nº 1.657.437/RS, de 12/09/2018) pacificou o entendimento daquele tribunal no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea aos casos de compensação tributária.

Esse julgado, inclusive, teria mudado a posição majoritária da 1ª Turma da CSRF no Acórdão n.º 9101-004.127, de 11/04/2019, quando o seu relator, apesar de advertir que o colegiado não estaria vinculado àquela decisão, reconheceu que o STJ, última instância competente para interpretar a legislação infraconstitucional, uniformizou a jurisprudência não aceitando a compensação. Por isso, mesmo contrariando o seu entendimento pessoal, entendeu que deveria primar pela segurança jurídica, eficiência administrativa e ainda, como objetivo declarado do CARF, desafogar o Poder Judiciário.

Ora, se o próprio STJ, que foi quem definiu os contornos do instituto da denúncia espontânea (estendendo a sua aplicação às multas moratórias), pacificou a sua posição no sentido de que a quitação reclamada não inclui a compensação, resta-me curvar a este entendimento para o específico fim do referido instituto.

Assim, é por tais fundamentos que acompanho pelas conclusões o Relator na questão da não aceitação da compensação para fins da denúncia espontânea.

(assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregório