



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.905574/2021-90
ACÓRDÃO	1001-004.336 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA LESTE PAULISTA DE ENERGIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 203.

Nos termos da Súmula CARF nº 203, aprovada em 26.09.2024 e com vigência a partir de 04.10.2024, a compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gustavo de Oliveira Machado, Paulo Elias da Silva Filho, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 107-025.118, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 07 que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

A Contribuinte pretendia através do PERDCOMP 28927.06191.300816.1.7.2860, a restituição do valor de R\$ 432.226,11 referente ao saldo credor de IRPJ do ano- calendário de 2013.

A DRF de Campinas- SP emitiu o Despacho Decisório nº. 3050038 de e-fls. 3/8, cujo teor segue em síntese abaixo:

“(…)

Analizadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a so das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

(…)

Valor original saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 432.226,11 Valor DIPJ: R\$ 432.226,11

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 1.019.092,23

IRPJ devido: R\$ 586.866,12

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ – IRPJ devido) limitado ao menor valor entre o saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 273.615,37

Concluída a análise do direito creditório, chegou se à seguinte decisão:

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 09790.15290.300816.1.3.023552.

Não há valor a ser pago para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) seguinte (s) PER/DCOMP: 21915.42615.261018.1.2.0090.

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2021.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
174.592,97	34.918,56	100.206,82
(...)”.		

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Informou a Contribuinte que decorre o presente processo da homologação da compensação tratada no PER/Dcomp n. 28927.06191.300816.1.7.02-2860 e homologação parcial da compensação transmitida por meio do PER/DComp n. 09790.15290.300816.1.3.02-3552, cujos créditos são decorrentes do Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2013, no valor originário de R\$ 1.019.092,23.

Noticiou que a homologação parcial da compensação pela autoridade fiscal foi motivada pelo não reconhecimento de parcela das retenções na fonte que compuseram o Saldo Negativo de IRPJ do período; e pelo entendimento de que o débito compensado teria sido declarado em atraso, fazendo incidir, além dos juros moratórios, multa de mora, em desconsideração ao instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN.

Ressaltou que o crédito em discussão trata de saldo negativo de IRPJ e foi parcialmente reconhecido em razão da não confirmação, pela autoridade fiscal, de retenções na fonte incidentes sobre pagamentos à empresa e que os referidos pagamento foram realizados pelo Banco do Brasil S.A., Caixa Econômica Federal, Ministério da Economia, Tribunal Regional Eleitoral de São Paulo, Instituto Nacional do Seguro Social, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, Banco Bradesco S.A., no exercício 2014 (ano-calendário de 2013).

Aduziu que no que se refere aos investimentos financeiros, quando dos resgates, ocorridos no ano-calendário de 2013, foram computadas em todas as operações as respectivas retenções do IR na fonte, conforme consta nos informes de rendimentos elaborado pela respectiva instituição financeira.

Pontuou que ao prestar serviços aos diversos entes públicos relacionados no despacho decisório, a empresa teve “descontados”, em cada um dos pagamentos recebidos, o imposto retido na fonte equivalente àquela receita e que em agosto de 2013 sofreu uma alteração societária decorrente de cisão parcial e em que pese uma fração de suas ações tenham sido cindidas e incorporadas por outra Companhia, a mesma declarou em sua apuração a totalidade dos valores retidos ao longo do ano calendário (período anterior e posterior à cisão), já que suportou em todo o exercício as citadas retenções.

Alegou que em momento posterior à cisão, fez a transmissão da PER/DCOMP 2860, oportunidade em que reportou, por um lapso, que todo o crédito de Saldo Negativo de IRPJ seria relativo ao período de 01 de setembro de 2013 a 31 de dezembro de 2013.

Destacou que à imputação de multa de mora sobre o débito compensado pela Requerente na DCOMP em análise, cabe demonstrar que esta imputação se deu pelo entendimento de que o débito de estimativa de IRPJ de abril/2014 teria sido, supostamente, declarado em atraso na DCOMP 3552, cabendo à Requerente realizar o recolhimento do tributo acrescido não somente dos juros moratórios, tal qual fizera, mas também, acrescer ao valor do débito, montante relativo à multa de mora.

Asseverou que realizou a transmissão da DCOMP 3552, servindo-se do instituto da denúncia espontânea, conforme preconiza o art. 138 do CTN, para quitação do débito de estimativa de IRPJ, promovendo a retificação de sua DCTF e ECF (docs. 06 e 07), transmitindo-as para fazer constar o real montante devido.

Ponderou que diante do defeito de motivação para indeferimento do pedido e consequente cerceamento do direito de defesa da empresa, deve ser declarado a nulidade do despacho decisório que não homologou a compensação pretendida.

Argumentou que em homenagem ao princípio da verdade material, o evidente erro da empresa na utilização das retenções em períodos diversos daqueles em que ocorreram, o que não macula a existência do direito creditório, a fim de se homologar as compensações integralmente.

Defendeu que não há qualquer dúvida sobre a declaração e existência das retenções de imposto de renda informadas pela empresa, bem como não há nenhum documento ou interpretação que justifique a alegação de ausência de comprovação dos valores retidos, sendo direito legítimo da empresa que seja homologada a DCOMP em discussão, para compensar o valor correspondente ao Saldo Negativo devidamente apurado.

Sustentou que a apresentação do débito ocorreu de forma espontânea, cingindo-se a contenda tão somente sobre a possibilidade de a compensação ser considerada como forma de pagamento apta a ensejar a aplicação do art. 138 do CTN, restou comprovado que a denúncia espontânea requer a quitação do débito, seja por pagamento ou compensação, que são formas equivalentes de extinção.

Pleiteou que que seja reconhecida a nulidade material do despacho decisório que cerceara a defesa da empresa ao deixar de justificar o não reconhecimento das retenções na fonte que compuseram o saldo negativo de IRRF no período.

Pugnou subsidiariamente, que seja reformado o despacho decisório para que seja reconhecida a integralidade das retenções na fonte que compuseram o saldo negativo da empresa, bem como que seja reconhecida a denúncia espontânea efetuada, afastando-se a multa de mora exigida pela fiscalização e homologando-se integralmente a compensação realizada.

DO ACÓRDÃO PROLATADO Nº. 107-025.118/DRJ/07

A DRJ analisou a manifestação de inconformidade julgando-a improcedente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado (e-fls. 369/377).

Inconformada com a decisão da DRJ, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, (e-fls. 387/656), cujo teor segue abaixo em síntese:

“(…)

II. SÍNTESE DA DEMANDA

3. Decorre o presente processo da (i) homologação da compensação transmitida no PER/Dcomp n. 28927.06191.300816.1.7.02-2860 (“DCOMP 2860”), (ii) da homologação parcial da compensação transmitida por meio do PER/DComp n. 09790.15290.300816.1.3.02-3552 (“DCOMP 3552”), e (iii) do indeferimento do pedido de restituição transmitido no PER n. 21915.42615.261018.1.2.02-0090 (“PER 0090”). Os PER/DCOMPs fundamentam-se em créditos decorrentes da formação de saldo negativo de IRPJ demonstrado na DCOMP 2860, apurado no ano-calendário de 2013, no valor originário de R\$ 432.226,11.

4. A homologação parcial da DCOMP 3552 e o indeferimento do PER 0090 foram motivados pelo (i) não reconhecimento de parcela das retenções na fonte que compuseram o Saldo Negativo de IRPJ do período, e (ii) pelo entendimento de que o débito compensado teria sido declarado em atraso, fazendo incidir, além dos juros moratórios, multa de mora, em desconsideração ao instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional (“CTN”).

5. No que se refere à não confirmação das retenções na fonte, importante mencionar que, em agosto de 2013, a Recorrente sofreu uma alteração societária decorrente de cisão parcial e, em que pese uma fração de suas ações tenham sido cindidas e incorporadas por outra Companhia, declarou em sua apuração a totalidade dos valores retidos ao longo do ano calendário (período anterior e posterior à cisão), já que suportou em todo o exercício as citadas retenções.

6. Assim, a Recorrente obteve, ao longo do ano-calendário de 2013, rendimentos dos investimentos e prestações de serviço em apreço, sobre os quais foi retida a contribuição na fonte pelas fontes pagadoras. Desta feita, em momento posterior à cisão, fez a transmissão da DCOMP 2860, oportunidade em que reportou, por um lapso, que todo o crédito de Saldo Negativo de IRPJ seria relativo ao período de 01 de setembro de 2013 a 31 de dezembro de 2013.

7. Ou seja, a despeito de a data inicial do período informado na DCOMP 2860 se reportar ao primeiro mês posterior à cisão da Recorrente, foram consideradas (uma única vez) todas as retenções efetuadas ao longo do ano-calendário, isto é, de janeiro a dezembro/2013.

8. Assim, ao recepcionar a DCOMP, a D. Autoridade Fiscal proferiu o Despacho Decisório supra, por meio do qual reconheceu apenas parcela do saldo negativo, glosando parte das retenções na fonte que o compuseram, tendo por justificativa a alegada “retenção na fonte comprovada parcialmente”.

9. Com relação à imputação de multa de mora sobre o débito compensado pela Recorrente na DCOMP em análise, cabe demonstrar que esta imputação se dera pelo entendimento de que os débitos de estimativa de IRPJ e CSLL apurados em fevereiro, março, abril, maio e junho de 2014 teriam sido, supostamente, declarados em atraso na DCOMP 3552, cabendo à Recorrente realizar o recolhimento do tributo acrescido não somente dos juros moratórios, tal qual fizera, mas também, acrescer ao valor do débito, montante relativo à multa de mora.

10. Ocorre que os débitos apontados para compensação pela Recorrente decorrem da reapuração do IRPJ e da CSLL devida no ano-calendário de 2014, oportunidade na qual verificou-se o surgimento de montante adicional a ser recolhido a título destes tributos para as competências supra.

11. Nessa esteira, seguindo de forma diligente sua conduta de reapuração e recolhimento aos cofres públicos do real montante devido, o que o fez de forma voluntária e espontânea, a Recorrente realizou a transmissão da DCOMP 3552, servindo-se do instituto da denúncia espontânea, conforme preconiza o art. 138 do CTN, para quitação dos débitos de estimativa de IRPJ e CSLL, promovendo a retificação de suas DCTFs e ECF, transmitindo-as para fazer constar o real montante devido.

12. Visando melhor ilustrar a sequência de eventos acima narrada, vejamos o quadro abaixo:

(...)

13. Nesse contexto, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade e demonstrou (i) a prevalência da verdade material diante do mero erro de procedimento da Recorrente, que passou por cisão parcial em agosto de 2013 e não separou a utilização das retenções na fonte de acordo com os períodos em que ocorreram; (ii) a existência de documentos hábeis a comprovar a existência do crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2013, tais como relatórios, faturas, conta do razão relativa às aplicações financeiras e planilha de apuração do imposto; e (iii) seu direito à fruição plena do instituto de denúncia espontânea, especialmente no que se refere ao afastamento da aplicação da multa de mora, na hipótese de pagamento do débito via compensação administrativa.

14. A despeito da apresentação de documentos que comprovassem a origem do saldo creditório e da rica jurisprudência administrativa acerca da denúncia espontânea em pagamento mediante compensação, já chancelada pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”)², a DRJ houve por bem julgar improcedente a defesa da Recorrente, mantendo o reconhecimento parcial das retenções na fonte que compõem o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2013 e se respaldando no entendimento exarado pela Solução de Consulta COSIT n. 233/19, segundo a qual, no entendimento da DRJ, a denúncia espontânea não se configuraria frente aos pagamentos realizados via compensação.

15. Em que pese o entendimento esposado pelo acórdão recorrido, a infundada decisão não pode prosperar, conforme razões aduzidas nos tópicos a seguir.

III. DAS RAZÕES PARA REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA

III.1. Da prevalência da verdade material: evidente e sanável erro de procedimento da Recorrente e a ausência de prejuízo ao Fisco 16. Como já antecipado no tópico precedente, a Recorrente, no ano-calendário de 2013, sofreu uma alteração societária decorrente de cisão parcial em agosto/2013, o que ensejou dois períodos distintos de apuração dentro do mesmo ano-calendário: a) o primeiro referente às competências de janeiro a agosto e b) o segundo referente às competências de setembro a dezembro. Cada um destes períodos obteve como resultado a formação de saldos negativos, que foram objeto dos PER/DCOMPs 2860, 3552 e 0090.

17. Desta forma, conforme demonstrado em sua manifestação de inconformidade, a Recorrente incorreu em erro de procedimento ao não segregar os períodos de apuração conforme a alteração societária ocorrida em agosto de 2013. Isto é, ao invés de separar a utilização das retenções na fonte de acordo com os períodos em que efetivamente ocorreram, a Recorrente efetuou a reunião das retenções na fonte sofridas ao longo de todo o ano-calendário para formação do saldo negativo do período de setembro-dezembro/2013.

18. Demonstrou-se, porém, que o equívoco no preenchimento da DIPJ, refletido nos PER/DCOMPs ora analisados, não teria o condão de impedir o reconhecimento da existência de saldo negativo de IRPJ, eis que não alteraria o resultado final do período, que é justamente a formação de saldo negativo, caso somadas as parcelas de janeiro a agosto e setembro a dezembro.

19. A despeito disso, a decisão recorrida entendeu que o erro procedimental implicaria na impossibilidade de reconhecimento integral do direito creditório:

(...)

20. Tal entendimento, porém, não deve prevalecer.

21. Como aduzido em sua defesa, diante da cisão parcial ocorrida em agosto de 2013, a Recorrente deveria idealmente formar deveria ter formado dois saldos negativos distintos, utilizando as retenções na fonte ocorridas dentro dos respectivos períodos. No entanto, ao transmitir as DIPJs e os PER/DCOMPs 2860, 3552 e 0900, a Recorrente reuniu as retenções na fonte sofridas no ano-calendário para formar o saldo negativo do período de setembro a dezembro de 2013.

22. Tal erro de procedimento, no entanto, não poderia ser capaz de macular o reconhecimento do direito creditório, haja vista que, embora a utilização das retenções tenha ocorrido em períodos equivocados, o resultado final acarretaria em formação de saldo negativo, no primeiro ou no segundo período,

correspondente ao valor do crédito pleiteado através das DCOMPs 2860, 3552 e 0900.

23. Como demonstrado exemplificativamente em sede de manifestação de inconformidade, a soma das retenções na fonte informadas nos PER/DCOMP 2860, 3552 e 0900, corresponde exatamente ao montante de retenção na fonte declarado em DIRF, no relatório de retenções na fonte extraído do e-CAC (fls. 327/328) e nos informes de rendimento apresentados (fls. 330/333). Vejamos:

(...)

24. Ainda que se admitisse que, no caso da Recorrente, as retenções somente pudessem ser utilizadas no período respectivo, fato é que a única alteração verificada na dinâmica de apuração e quitação dos débitos de IRPJ é de que o saldo negativo originário do crédito seria constituído em dois momentos distintos, isto é, antes e após a cisão – os quais, somados, corresponderiam ao exato montante aqui pleiteado e que, também, seriam objeto de compensação via PER/DCOMP.

25. Assim, ainda que se cogite a negativa do crédito em razão dos singelos equívocos incorridos no momento da apuração do IRPJ e da utilização do sistema PER/DCOMP, resta aqui demonstrado a inexistência de qualquer prejuízo ao Fisco ou preclusão temporal de utilização do direito creditório.

26. Nesse sentido, é que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) já se posicionou de maneira favorável ao contribuinte quando demonstrada a ausência de danos ao Erário, conforme se pode exemplificar com os seguintes julgados assim ementados:

(...)

30. Ante o exposto, deve ser reformada a decisão recorrida para que, em observância ao princípio da verdade material, seja reconhecido o que mero erro na utilização das retenções em períodos diversos daqueles em que ocorreram, não macula a existência do direito creditório, a fim de se homologar as compensações integralmente.

III.2. Do instituto da denúncia espontânea aplicável à hipótese dos autos

31. No que diz respeito à homologação parcial da compensação transmitida na DCOMP 3552, como demonstrado anteriormente, a Recorrente realizou a reapuração da IRPJ e CSLL devida e, tão logo verificada a existência dos débitos decorrentes de seu recálculo, antes mesmo de qualquer procedimento fiscal, extinguiu-os por meio de declaração de compensação com crédito suficiente para compensá-los, promovendo, somente depois, a devida retificação de sua DCTF e informando o número do PER/DCOMP utilizado para quitação da diferença.

32. O procedimento acima se coaduna com o prelecionado pelo art. 138, do CTN, no qual o legislador primou em estimular o sujeito passivo a comparecer espontaneamente perante o Fisco para declarar o tributo devido e realizar sua

extinção, conferindo o benefício de recolher o tributo apenas com o acréscimo dos juros de mora (excluindo-se a incidência de multa de mora). In verbis:

(...)

33. Embora o dispositivo em comento 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. Depreende-se, assim, a necessidade de se pormenorizar as modalidades de extinção do crédito tributário para uma melhor compreensão dos contornos do termo “pagamento” utilizado no art. 138 do CTN.

34. A compensação é modalidade de extinção do crédito tributário. A Receita Federal do Brasil dispõe sobre a compensação tributária como prerrogativa que possui o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, passível de restituição ou de ressarcimento, utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos observando-se o disposto na Lei 9.430/96 e, hoje, na Instrução Normativa RFB 2.055/2022.

35. O artigo 156, do CTN, enuncia, dentre as onze causas extintivas do crédito tributário, o pagamento e a compensação. Tal diferenciação deu-se em razão do artigo ser aquele que inicia o capítulo das disposições de extinção de crédito tributário, sendo, portanto, neste momento, necessário diferenciar cada qual destas, para que nos demais capítulos estas fossem detalhadas.

36. Verifica-se, porém, que “pagamento” além de ser em stricto sensu uma espécie de extinção do crédito tributário, pede, em lato sensu, ser tratado como gênero, de modo a referir-se às espécies de maneira una e sem diferenciação. Tal entendimento coaduna-se pelo que descrito por Paulo de Barros Carvalho, “o pagamento corresponde à prestação que o devedor, ou alguém por ele, faz ao sujeito pretensor da importância pecuniária correspondente ao débito do tributo”³.

37. E também como adotado pela doutrina de Caio Mário da Silva: “a palavra pagamento, que no rigor da técnica jurídica significa o cumprimento voluntário da obrigação, seja quando o próprio devedor lhe toma a iniciativa, seja quando atende à solicitação do credor, desde que não o faça compelido.”⁴ 38. Tal entendimento se coaduna com aquilo que encontramos em outros artigos do CTN. Veja-se:

(...)

39. Em análise ao artigo 113, do CTN, verifica-se que é inequívoca a vontade do legislador em utilizar o vocábulo “pagamento” em amplo sentido, pois não existiria razão admitir que somente os tributos pagos em dinheiro extinguissem a obrigação tributária. O mesmo se verifica no §1º, do art. 150, que, novamente, apresenta o termo “pagamento” em seu sentido amplo, visto que sua aplicação

restritiva acabaria por conduzir à conclusão de que somente os pagamentos feitos em dinheiro estariam submetidos ao regime de lançamento por homologação.

40. O art. 165, do CTN, por seu turno, demonstra claramente a aplicação do termo como gênero das hipóteses de extinção da obrigação tributária, pois admite no caput a variedade de modalidades do pagamento.

41. Tão correto é este entendimento que o próprio Fisco o adotou na Solução de Consulta COSIT n. 190, de 31.07.2015, como comprova o excerto a seguir:

(...)

42. Voltando-se novamente ao texto do art. 138, do CTN, percebe-se que não se mostrou necessário ao legislador elucidar cada qual das hipóteses de extinção do crédito tributário, tendo generalizado sob o termo “pagamento”, por ser o objeto deste artigo um tema mais abrangente, a exclusão da responsabilidade por infração, e não especificamente da extinção do crédito tributário ou de suas modalidades.

43. De modo que, o previsto no artigo 138, do CTN, considera também a possibilidade de o contribuinte se utilizar do instituto da denúncia espontânea através de pedidos de compensação e não somente através do pagamento em pecúnia.

44. Em que pese seja feita essa diferenciação, as duas modalidades constituem causas extintivas do crédito tributário, devendo ser dado o mesmo tratamento ao contribuinte que realiza o pagamento em pecúnia e ao contribuinte que se utiliza da compensação, com amparo do princípio da isonomia.

45. Tal acertada conclusão já fora alcançada pela CSRF, a qual, validou a fruição do instituto da denúncia espontânea pelos contribuintes que optassem pelo pagamento do débito apurado via compensação, conforme se pode verificar do acórdão assim ementado:

(...)

46. Imperioso ressaltar que o cenário fático ao qual a CSRF debruçara-se para prolação de tal acórdão é idêntico aquele verificado nos presentes autos, devidamente instruído com a respectiva documentação probatória já em sede de manifestação de inconformidade.

47. Nessa esteira, destaca-se o trecho do acórdão da CSRF que narra a situação posta em análise:

(...)

51. Desta forma, sendo incontroverso que a apresentação do débito ocorreu de forma espontânea, cingindo-se a contenda tão somente sobre a possibilidade de a compensação ser considerada como forma de pagamento apta a ensejar a aplicação do art. 138 do CTN, restou comprovado que a denúncia espontânea

requer a quitação do débito, seja por pagamento ou compensação, que são formas equivalentes de extinção.

52. Sendo assim, configurada a denúncia espontânea no caso em tela, mostra-se incabível o cômputo da multa de mora como impõe a Fiscalização, razão pela qual o débito foi devidamente apresentado com os acréscimos cabíveis (juros de mora), deve ser a compensação integralmente homologada.

III.3. Da ulterior homologação do lançamento dos pagamentos realizados em pecúnia e o não afastamento da denúncia espontânea

53. Na remota hipótese de desconsideração dos argumentos tratados no tópico precedente, necessária a observância à previsão de que os “pagamentos” realizados em pecúnia (art. 156, I, do CTN), apesar de extinguirem o crédito tributário, fazem-no sob “condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”, nos termos do art. 150, §1º, do CTN.

54. Conforme se apura da inteligência expressa pelo art. 150, §1º do CTN, o lançamento por homologação se configura como aquele em que ao sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, ao contribuinte, compete o dever de apuração e recolhimento do tributo devido na competência – sem qualquer intervenção da D. Autoridade Fiscal, a qual, posteriormente, poderá analisar e homologar os cálculos e pagamentos realizados pelo sujeito passivo.

55. Isto significa dizer que estando o pagamento realizado pelo contribuinte sujeito à posterior análise e homologação pela Autoridade Tributária, desde sua realização, tem o condão não definitivo de extinção do crédito tributário dentro de determinado período a não ser em relação a esta parcela adimplida – a qual poderá ser revista posteriormente por ato expresso do Fisco, podendo ensejar o lançamento de tributo suplementar. Neste sentido, observe-se a descrição do Professor Hugo de Brito Machado Segundo:

(...)

57. Com isso, ainda que o contribuinte proceda com o efetivo recolhimento do tributo devido, por meio de DARF ou outra guia cabível, o pagamento de tributo por meio pecúnia, per se, não extingue definitivamente o crédito tributário que ainda for passível de análise da D. Autoridade Fiscal acerca do procedimento adotado pelo contribuinte, pois permanece à mercê da “ulterior homologação do lançamento” (sendo ela expressa ou tácita).

(...)

59. Com isso, o que se apura é que, ainda que a Recorrente tivesse procedido com o pagamento dos débitos em análise por pecúnia, em desprezo à possibilidade de transmissão de declaração de compensação, sua quitação não seria definitiva até que (i) referido pagamento fosse objeto de análise e homologação pela Autoridade Fiscal; ou, alternativamente (ii) transcorressem 05 anos do pagamento efetuado, incorrendo a Administração em homologação tácita do lançamento.

60. Nada obstante, é válido reiterar o quanto já exposto no tópico precedente: a compensação é hipótese de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, II, do CTN. Admitir-se, portanto, que o fato de depender de ulterior homologação afastaria a denúncia espontânea equivaleria a dizer que mesmo os pagamentos dos tributos, tempestivamente efetuados integralmente via compensação, poderiam estar sujeitos a aplicação da multa de mora no dia imediatamente posterior ao seu vencimento.

61. Ademais, ambas as espécies de pagamento do crédito tributário (pecúnia ou compensação) partem de mesmos pressupostos e condições de existência, quais sejam: (i) apuração do débito pelo sujeito passivo; (ii) quitação do débito apurado pelo instrumento próprio escolhido pelo contribuinte; (iii) formalização da apuração e quitação por meio de transmissão de Declaração; e (iv) análise da apuração e homologação da quitação pela Autoridade Fiscal.

62. Com isso, foge da razoabilidade afirmar que, ainda que ambas as formas de “pagamento” do crédito tributário sofram com mesmos requisitos de admissibilidade e validação pelo Fisco, apenas um deles poderá beneficiar-se de instrumento destinado a não penalizar contribuinte que de boa-fé, identifica tributos em atraso, que não tiveram qualquer questionamento do Fisco, e paga-os a destempo, mas acompanhados dos respectivos juros moratórios.

63. Ora, qual vantagem advém à Administração Tributária o pagamento de débitos por pecúnia em relação à compensação, senão a simples adoção de técnica estritamente arrecadatória em detrimento de vultosos recolhimentos efetuados a maior pelos contribuintes e que lhes garantiram o direito a crédito? A exclusão da denúncia espontânea para casos em que o débito é compensado e não pago em pecúnia beira ao enriquecimento ilícito da Administração, pois não provoca, nada além, de um impedimento para utilização de seus créditos.

64. Somente o auferimento de eventual vantagem à Administração Tributária, ainda que representada por mera economia de procedimentos, poderia justificar o infundado entendimento que a denúncia espontânea não seria aplicável aos pagamentos realizados por meio de compensação. Entretanto, nos cenários ora identificados não é possível apurar qualquer diferença no procedimento adotado pela Administração Tributária para validação e homologação dos pagamentos efetuados, vista que, em ambos os casos, se verificada insuficiência do valor disponibilizado para quitação do débito calculado pela Autoridade Fiscal, advirá processo administrativo para exigência do montante faltante.

65. Posto isso, não se identifica qualquer diferenciação nos casos de pagamento dos débitos por meio de pecúnia ou por meio de compensação que justificariam a não habilitação da benesse da denúncia espontânea aos contribuintes que procedessem com a quitação dos débitos por meio de compensação.

66. Observe-se que para caracterização da denúncia espontânea, a doutrina distingue, apenas, o momento do pagamento realizado pelo contribuinte, se anterior ou posterior à confissão dos débitos na competente Declaração:

(...)

67. Assim, mostra-se irrelevante a espécie de pagamento adotada pelo contribuinte para quitação dos débitos apurados a destempo, sendo imperiosa, apenas, a quitação integral deste débito acompanhada dos juros moratórios, anteriormente à declaração destes débitos à Administração Tributária¹⁰.

68. Inclusive, corroborando com este entendimento, em acórdão recente o C. CARF¹¹ decidiu por reconhecer o instituto da denúncia espontânea por meio de compensação, sob a ótica do RESP 1.149.022/STJ, da extinção dos juros e multa dos débitos vencidos, se realizado o pagamento por meio de compensação, caso as DCTFs do contribuinte venham a ser transmitidas após a declaração de compensação:

(...)

69. Ainda, no mesmo julgado citado acima, os conselheiros do C. CARF também entenderam que a transmissão de declaração de compensação já possui o condão de constituir crédito tributário por meio de confissão de débito, de tal forma que a quitação do débito em atraso se dá no momento da transmissão, conforme o §6º do art. 74, da Lei n. 9.430/1996:

(...)

70. Infundada, portanto, a argumentação trazida de que não há caracterização da denúncia espontânea diante de quitação dos débitos por meio de declaração de compensação, por depender de ulterior homologação, visto que, conforme amplamente demonstrado desde a manifestação de inconformidade, qualquer pagamento espontâneo de tributo ao Fisco estará sujeito a posterior análise e homologação pela Autoridade Tributária.

71. Acatar a afirmativa de que a posterior homologação do pagamento seria suficiente para o afastamento da denúncia espontânea seria o mesmo que dizimar a letra do art. 138 do CTN, uma vez que, para que o contribuinte possa quitar eventual tributo apurado a destempo, será necessário sujeitar-se à ulterior homologação deste lançamento – ainda que referida quitação seja realizada em pecúnia.

72. Diante de todo o exposto, não pode ser outra a conclusão senão que é incabível o afastamento da denúncia espontânea na hipótese de quitação de débitos por meio de declaração de compensação, uma vez que não se apura qualquer diferença no tratamento conferido pela Autoridade Tributária ao pagamento em pecúnia e aquele realizado por compensação: ambos estarão sujeitos à ulterior homologação, pela Autoridade Fiscal, da apuração e pagamento realizados, os quais somente tornar-se-ão definitivos após a expressa manifestação da Autoridade Fiscal ou o transcurso do prazo de 05 anos.

73. Por conseguinte, inexistindo quaisquer diferenças no tratamento da Autoridade Tributária aos pagamentos em pecúnia e aqueles realizados mediante

transmissão de declaração de compensação, requer-se o afastamento da multa de mora aplicada sobre os débitos objetos da DCOMP 3552, para homologar integralmente o pagamento por ela promovido e deferir o pedido de restituição do saldo credor remanescente, promovido no PER 0090.

IV. DO PEDIDO 74. Por todo o exposto, a Recorrente requer que o presente recurso voluntário seja conhecido e provido para reformar a decisão recorrida, a fim de que seja (i) reconhecido o direito creditório pleiteado, uma vez que a forma de utilização das retenções na fonte não gerou qualquer prejuízo ao Fisco; e (ii) reconhecido o direito à utilização da denúncia espontânea efetuada pela Recorrente, afastando-se a multa de mora exigida sobre os débitos objetos da DCOMP 3552 e deferindo-se o pedido de restituição do saldo remanescente, transmitido no PER 0090.

(...)”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Delimitação da lide

O exame do mérito dos pedidos postulados delimitados em sede recursal fica restritos a argumentos em face do crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ, ano calendário 2013 no valor de R\$ 158.610,74 que, conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta (art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplicam subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Análise do Direito Creditório

A controvérsia nos autos cinge-se ao reconhecimento de direito creditório decorrente de saldo negativo de IRPJ, do ano-calendário 2013. A autoridade administrativa ao

proceder a análise do pedido de restituição do saldo credor de IRPJ referente ao ano calendário de 2013 com base nas informações que constam no sistema do Fisco, deferiu parcialmente o crédito pleiteado.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos seguintes termos (e-fls. 369/377):

“(…)

2. Retenções na fonte não confirmadas

(…)

Na hipótese específica de a retenção ocorrer em período diverso ao do reconhecimento da receita, que regra geral segue o regime de competência, os fatos devem ser demonstrados em detalhes, para que nesta situação de exceção a retenção possa ser aproveitada em período posterior àquele em que ocorreu a tributação das receitas correspondentes. No presente caso, não há sequer alegações da defesa neste sentido. A interessada alega que as receitas foram reconhecidas de forma correta e integralmente, e as retenções, por erro, foram acumuladas no período seguinte (set/13 a dez/13).

Incabível, portanto, sem a demonstração da situação excepcional acima destacada, o aproveitamento de retenções referentes a período de apuração anterior.

3. Denúncia espontânea em relação aos débitos compensados: exigibilidade da multa de mora

(…)

Conforme já consolidado pela Administração Tributária, a extinção do crédito tributário mediante compensação não equivale à extinção por pagamento para fins de configuração da denúncia espontânea de que trata o art 138 do CTN. A solução de Consulta Cosit 233/2019, cujo texto abaixo reproduzo, firmou o entendimento da Fazenda sobre o tema:

(…)

Portanto, incabível, como pretende a interessada, que sobre os débitos compensados em declarações (Dcomps) enviadas após os seus respectivos vencimentos, haja incidência apenas de juros de mora.

4. Conclusão

Por todo o exposto concluo por ratificar integralmente o despacho recorrido.

(…)”.

Do Erro de Procedimento da Contribuinte

Alegou a Recorrente que “incorreu em erro de procedimento ao não segregar os períodos de apuração conforme a alteração societária ocorrida em agosto de 2013. Isto é, ao invés de separar a utilização das retenções na fonte de acordo com os períodos em que efetivamente ocorreram, a Recorrente efetuou a reunião das retenções na fonte sofridas ao longo de todo o ano-calendário para formação do saldo negativo do período de setembro-dezembro/2013”.

Aduziu que “o equívoco no preenchimento da DIPJ, refletido nos PER/DCOMPs ora analisados, não teria o condão de impedir o reconhecimento da existência de saldo negativo de IRPJ, eis que não alteraria o resultado final do período, que é justamente a formação de saldo negativo, caso somadas as parcelas de janeiro a agosto e setembro a dezembro”.

Pleiteou que seja reformada a decisão recorrida para que, em observância ao princípio da verdade material, seja reconhecido o que mero erro na utilização das retenções em períodos diversos daqueles em que ocorreram, a fim de homologar as compensações integralmente.

Pois bem.

A autoridade julgadora de primeira instância foi cirúrgica ao fundamentar o acórdão recorrido nesta matéria, razão pela qual adoto como razão de decidir a fundamentação adotada no *decisum*, cujo teor segue abaixo:

“2. Retenções na fonte não confirmadas

O saldo negativo resulta de toda a apuração do período, materializada pela contraposição de receitas e despesas, dedução de incentivos fiscais e de eventuais antecipações (estimativas pagas, retenções na fonte etc). Neste sentido, o art 2º, § 4º, inciso III da Lei 9.430/96 determina que para fins de cálculo do imposto a ser pago ou compensado a pessoa jurídica poderá deduzir o IRRF incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real. Em outras palavras, conforme a legislação vigente, o IRRF deve ser deduzido no mesmo período de apuração em que foram tributadas as receitas sobre as quais incidiram. A intenção da Lei não foi a de deixar à livre escolha do sujeito passivo o período de aproveitamento das retenções. Interpretação diversa poderia resultar na possibilidade de manipulação de valores no tempo a fim de reduzir tributos apurados como devidos. O raciocínio é similar ao utilizado no aproveitamento de despesas, que deve ocorrer conforme forem incorridas e não conforme a conveniência do sujeito passivo.

Reproduzo, abaixo, o art 2º da Lei 9.430/96 :

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais

concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) § 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

(grifei)

Portanto, é incabível, nos termos do art 2º, § 4º, inciso III da Lei 9.430/96 , o aproveitamento de retenções na fonte, conforme a conveniência do sujeito passivo, em períodos diversos aos daqueles em que foram reconhecidas as respectivas receitas.

Na hipótese específica de a retenção ocorrer em período diverso ao do reconhecimento da receita, que regra geral segue o regime de competência, os fatos devem ser demonstrados em detalhes, para que nesta situação de exceção a retenção possa ser aproveitada em período posterior àquele em que ocorreu a tributação das receitas correspondentes. No presente caso, não há sequer alegações da defesa neste sentido. A interessada alega que as receitas foram reconhecidas de forma correta e integralmente, e as retenções, por erro, foram acumuladas no período seguinte (set/13 a dez/13).

Incabível, portanto, sem a demonstração da situação excepcional acima destacada, o aproveitamento de retenções referentes a período de apuração anterior”.

Ante o exposto, deve ser mantido o acórdão recorrido neste tópico.

Da Denúncia Espontânea em relação aos débitos compensados

Como relatado, o núcleo da controvérsia versa sobre a alegação de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, afastando a aplicação multa de mora sobre os débitos em atraso compensados. A recorrente não está com a razão. Vejamos.

No que pertine à denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, tem-se que aquela exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de vontade não tem forma prevista em lei e alcança tão somente a obrigação principal em que o tributo sujeito ao lançamento por homologação que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal.

Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP2, cujo trânsito em julgado ocorreu em 01.09.2010 e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF:

“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".

Sobre a matéria, a Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012, prevê:

"A Coordenação Geral de Arrecadação e Cobrança (Codac) e a Coordenação Especial de Ressarcimento, Compensação e Restituição (Corec) enviaram a Nota Conjunta Codac/Corec nº 1, de 14 de março de 2012, à Coordenação Geral de Tributação (Cosit) para solicitar a revisão da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012.

2. A Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012, teve por escopo orientar as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca das consequências dos Atos

Declaratórios da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) nºs 4 e 8, de 20 de dezembro de 2011:

ATO DECLARATÓRIO Nº - 4, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, desta Procuradoria - Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes:

"com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistem diferenças entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional".

JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki.

ATO DECLARATÓRIO Nº - 8, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2124/2011, desta Procuradoria - Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes:

"nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea 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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente".

JURISPRUDÊNCIA: RESP 1.149.022/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 9/6/2010, DJE 24/6/2010.

2.1. Os atos declaratórios e embasaram nos Pareceres PGFN/CRJ nºs 2113/2011 e 2124/2011. Sua base legal foi o art. 19 da Lei nº 10.522, de 10 de outubro de 1997, com a redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004. A orientação às unidades da RFB decorreu da sua vinculação automática aos atos do Ministro da Fazenda.

2.2. Tendo em vista os mais diversos questionamentos acerca dos atos, a Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012, objetivou responder os já formulados, principalmente na definição (não feita pela PGFN em seus atos e pareceres) das situações que podem ser definidas como denúncia espontânea e que a multa de mora não mais deve ser cobrada (Ato PGFN nº 4); e em quais situações a retificação da declaração por parte do sujeito passivo pode ser considerada denúncia espontânea (Ato PGFN nº 8).

3. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, nos seus arts. 18 e 19, teve por objetivo flexibilizar a atuação processual da PGFN nas matérias que dificilmente teria ganho de causa.

Afinal, um processo judicial tributário no âmbito federal gera diversos custos. Além dos custos ao erário, o acúmulo de processos sem chance de ganho prejudica a todos os jurisdicionados, incluindo a própria Fazenda Pública, uma vez que processos com reais chances de sucesso ou execuções fiscais com probabilidade real de recuperação ficam com o seu andamento prejudicado.

3.1. O objetivo ainda é evitar a atuação contraditória da Administração Pública: se ela não vai mais defender determinada matéria em juízo, não faz mais sentido insistir em proceder de maneira contrária administrativamente. No caso do inciso II do art. 19, o ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda, quando aprovado pelo Ministro da Fazenda, já vincula a RFB.

4. A Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012, foi feita em decorrência das diversas dúvidas que os atos da PGFN geraram, pois desde a publicação dos atos declaratórios, assinados pelo Ministro, a RFB já estava vinculada a eles. Alguns dos entendimentos da Nota devem ser revistos, bem como a interpretação dos atos da PGFN, a fim de se limitar aos precedentes que os embasaram.

4.1. Segundo o Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, somente na situação em que o contribuinte declara a menor, paga integralmente o débito declarado e depois retifica a declaração para maior, quitando concomitantemente o débito, configura - se a denúncia espontânea.

4.2. O ato da PGFN não trata das seguintes situações constantes da Nota Técnica nº 1, de 2012: contribuinte não apresenta declaração, mas paga o débito; contribuinte declara o débito a menor, não paga e posteriormente retifica a declaração pagando concomitantemente todo o débito e; o contribuinte não declara o débito em DCTF, porém efetua a compensação dele em Dcomp. Desse modo, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, deve ser considerada ocorrida a denúncia espontânea apenas na sua acepção primária de pagamento do débito concomitantemente a apresentação da declaração e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, como descrito no item 4.1.

6. Em consequência, conclui-se:

a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012; b) que se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011; b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011; c) não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada; c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado; c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp; c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo; d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item “b” acima devem ser analisados com base no entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN nºs 4 e 8, de 2011”.

Nestes termos, uma vez caracterizado o instituto da denúncia espontânea, devem ser excluídas as multas pecuniárias, entre as quais se encontra a multa de mora, desde que seja efetuado o pagamento integral do tributo.

Ocorre que no presente caso não houve o pagamento propriamente dito, mas a compensação de débito já vencido. Segundo a Recorrente, o que deve ser considerado é justamente a peculiaridade de se considerar a compensação como equivalente ao pagamento, o que não é, por serem de modalidades distintas de extinção de débito tributário previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional.

Por conseguinte, “para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, compreende-se que a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo”.

Este entendimento está esposado no Acórdão 9101-004.670, de 16.01.20204:

“Mérito

A divergência, pois, cinge-se à possibilidade ou não de se considerar a compensação de débitos como apta a configurar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Sobre o tema da denúncia espontânea, de plano, cumpre analisar o que foi julgado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ sob o rito dos recursos representativos de controvérsia repetitiva, previsto no art. 543-C da Lei nº 5.869/73, Código de Processo Civil então vigente.

Isso ocorreu por ocasião do julgamento do REsp nº 1.149.022/SP, relatado pelo eminente Ministro Luiz Fux em sessão ocorrida em 09/06/2010. [...] Nos termos dessa decisão judicial repetitiva, uma vez caracterizado o instituto da denúncia espontânea, devem ser excluídas as multas pecuniárias, entre as quais se encontra a multa de mora.

Tal entendimento, contudo, não deve prevalecer no caso sob julgamento, uma vez que o caso dos autos traz justamente a peculiaridade de se considerar que a compensação possa ser equivalente ao pagamento, o que não foi enfrentado naquele repetitivo.

Veja-se que, para fins de caracterização da denúncia espontânea, todo o racional da decisão acima reproduzida pauta-se na quitação, ou seja, no pagamento integral do tributo, como se destacou alhures.

Assim, não se aplica ao presente julgamento a regra do art. 62 do Anexo II do RICARF, uma vez que, quanto ao fundamento do crédito tributário em discussão inexistente “decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)” (§1º, II, b do art. 62 do Anexo II do RICARF/2015).

Tendo em vista que não se aplica ao caso o entendimento firmado em sede de recurso repetitivo pelo STJ e, em razão do efeito devolutivo do recurso especial, a partir de sua admissibilidade, o colegiado é livre para fundamentar a decisão.

Por compreender que compensação e pagamento constituem duas modalidades distintas de extinção do crédito tributário, entende-se que não cabe estender o benefício da denúncia espontânea à compensação, pois o art. 138 do CTN se refere tão-somente a pagamento.

Esse também é o entendimento da 1ª Seção do STJ, o qual tem sido adotado por parte dos membros deste colegiado, como bem se viu em recentes decisões desta 1ª Turma da CSRF.

De início, cumpre citar o Acórdão nº 9101-004.078, julgado na sessão de 13 de março de 2019, que trouxe a seguinte ementa:

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.

Naquela ocasião, o i. relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei, após observar que a questão da equiparação da compensação a pagamento, para fins de denúncia espontânea – art. 138, do CTN, não era pacífico no E. Superior Tribunal de Justiça, inexistindo, até o momento, posicionamento em sede de recurso repetitivo (art. 1036, do CPC) no âmbito daquele tribunal superior, consignou que:

Havendo, portanto, precedentes em ambos os sentidos, estaria este Colegiado livre para decidir em um ou outro sentido conforme a livre convicção de cada julgador.

Contudo, a partir da decisão acima transcrita – Resp 1.657.437/RS, o tema subiu, através de Embargos de Divergência, para julgamento por parte da 1ª Seção do STJ, a qual tem a incumbência de uniformizar os julgamentos exarados pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, competentes para julgamento naquele Tribunal em matéria tributária.

Veja-se decisão da C. 1ª Seção do E. STJ, exarada em setembro/2018:

AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. nº 1.657.437/RS (2017/00461010)

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ Data do Julgamento: 12/09/2018 Data da Publicação: DJe 17/10/2018 EMENTA 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.

2. Agravo interno desprovido. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. A decisão acima transitou em julgado em 14.12.2018. Desta forma, seguindo a decisão da 1ª Seção do E. STJ, que difere a situação de pagamento e compensação para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, mantenho a incidência legal da multa de mora no caso concreto, não reconhecendo a ocorrência da denúncia espontânea.

No mesmo sentido foi julgado o Acórdão nº 9101-004.384, de 10 de setembro de 2019, de minha relatoria, que adotou o mesmo entendimento, conforme abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005
DENÚNCIA 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 do adimplemento a destempo.

Assim, para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, compreende-se que a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo.

A maioria do colegiado, contudo, neste caso, acompanhou a relatora pelas conclusões, pois compreendeu que a extinção do débito confessado na declaração de compensação fora a destempo. Ou seja, independentemente da quitação ter-se dado por meio de pagamento ou compensação, ela teria ocorrido fora do prazo, devendo, de toda a sorte, incidir eventuais encargos sobre o valor devido. Nessa hipótese, considerou a maioria que não se aplica a denúncia espontânea para fins de afastamento de encargos de natureza moratória. (Grifou-se).

Portanto, conclui-se que o art. 138 do CTN é taxativo ao estabelecer a necessidade do pagamento para caracterização da denúncia espontânea e, apesar da compensação também ser uma das formas de extinção do crédito tributário, ela não foi contemplada pelo instituto da denúncia espontânea.

Afinal, pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, não apenas pela doutrina mas pelo próprio texto legal. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação.

Em suma, conforme já exposto, 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, ainda tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento fiscal, consoante entendimento deste Tribunal:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

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 1302-003.851, Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, Nome do Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Data da Sessão: 15/08/2019”.

Neste sentido, a Súmula do CARF nº 203, aprovada em 26.09.2024 e com vigência a partir de 04.10.2024, que assim dispõe:

“A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea”.

Dispositivo

Isto Posto, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator