



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.910910/2018-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.341 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2023
Recorrente COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2015

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 do adimplemento a destempo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Relator que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Luciano Bernart, Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o conselheiro Evandro Correa Dias, substituído pela conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1402-006.341 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.910910/2018-11

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade aviada pela parte interessada contra o Despacho Decisório exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas às fls. 423, que, considerando que o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados, homologou parcialmente as compensações declaradas.

2. O Despacho Decisório com os valores e razões de decidir está abaixo reproduzido:

 AMBIAS DRF MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DRF - CAMPINAS		DESPACHO DECISÓRIO					
		Fl. 423					
Nº da Comunicação: 2587321							
DATA DE EMISSÃO: 18/02/2019							
1-SUJEITO PASSIVO / INTERESSADO							
CNPJ	NOME EMPRESARIAL						
33.050.196/0001-88	COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ						
2-IDENTIFICAÇÃO DO PER/DCOMP							
PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO				
13210.97672.201015.1.3.04-5130	30/09/2011	Pagamento Indevido ou a Maior	10830-910.910/2018-11				
3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL							
O crédito em análise corresponde ao valor necessário para compensação dos débitos declarados.							
Valor do crédito em análise: R\$ 20.382.871,00							
Valor do crédito reconhecido: R\$ 17.853.958,91							
Características do DARF discriminado no PER/DCOMP							
Período de apuração	Código de receita	Valor total do DARF	Data de arrecadação				
30/09/2011	2362	17.853.958,91	31/10/2011				
A partir do DARF informado para os PER/DCOMP objeto dessa análise, foram localizados um ou mais pagamentos, com a seguinte utilização:							
Qt. pag.	Valor total	Alocação a débito	Utilização Processo	Utilização PER/DCOMP	Parcelamento Especial	Utilização total	Saldo disponível
1	17.853.958,91	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	17.853.958,91
Concluída a análise do direito creditário, 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 13210.97672.201015.1.3.04-5130.							
NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:							
07426.82665.301015.1.3.04-4010							
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 28/02/2019.							
PRINCIPAL	MULTA	JURIS					
9.247.162,29	449.432,43	1.543.158,23					
Além do exposto acima, informações complementares sobre a análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada, identificação dos PER/DCOMP objeto da análise e relação de valores devedores compõem o despacho decisório. Para contribuintes optantes pelo domicílio tributário eletrônico (DTE) essas informações são apresentadas na página: Para contribuintes não optantes pelo DTE, consultar o despacho decisório completo no e-CAC, no endereço receita.economia.gov.br, assunto "Restituição e Compensação", item "Consulta despacho decisório PER/DCOMP", mesmo endereço onde poderão ser emitidos por todos os contribuintes os DARF para pagamento dos valores devedores.							
Base legal: Arts. 165 e 170 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Art. 70 da IN RFB nº 1.717, de 2017.							

3. Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Trata-se de manifestação de inconformidade (MI) apresentada pelo interessado supra qualificado em face de despacho decisório proferido pela autoridade fiscal que reconheceu a existência de R\$ 17.853.958,91 de crédito, homologando parcialmente a compensação dos débitos declarados na DCOMP nº 13210.97672.201015.1.3.04-5130 e não homologando a compensação declarada na DCOMP nº 07426.82665.301015.1.3.04-4010, em função da incorreção dos acréscimos moratórios informados na DCOMP.

O interessado transmitiu por via eletrônica a DCOMP nº 13210.97672.201015.1.3.04-5130 (fls. 410/416), declarando crédito no valor original de R\$ 17.853.958,91 relativo a pagamento indevido ou a maior (PGIM) de IRPJ (código 2362) referente ao período de apuração 30/09/2011, cujo Darf de igual valor foi recolhido em 31/10/2011, para a compensação com débitos de estimativa de IRPJ referentes aos períodos de apuração Jan/2011, Fev/2011, Abr/2011, Jun/2011, Out/2011 e Jul/2012, sendo que para todos estes débitos não foi

informado qualquer valor de multa de mora, apenas valores de principal e juros. Transmitiu também a DCOMP seqüencial n.º 07426.82665.301015.1.3.04-4010 (fls. 417/421) com o saldo de crédito original não utilizado na DCOMP inaugural anterior, no valor de R\$ 114.746,73, para a compensação com débito de estimativa de IRPJ referente ao período de apuração Abr/2013.

A autoridade fiscal proferiu eletronicamente o Despacho Decisório (**DD**) de fl. 423 em 18/02/2019, homologando parcialmente a compensação declarada na DCOMP n.º 13210.97672.201015.1.3.04-5130 (homologou integralmente os débitos de Jan, Fev, Abr e Jun de 2011; homologou parte do débito de Out/2011 e não homologou o débito de Jul/2012), e não homologando a compensação declarada na DCOMP n.º 07426.82665.301015.1.3.04-4010, por insuficiência de crédito para compensar os débitos, como revelou a análise do crédito do SCC juntado às fls. 428/429. Abaixo é reproduzido o DD e a análise do crédito:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DRF - CAMPINAS

DESPACHO DECISÓRIO

N.º da Comunicação: 2587321

DATA DE EMISSÃO: 18/02/2019

1-SUJEITO PASSIVO / INTERESSADO

CNPJ 33.050.196/0001-88	NOME EMPRESARIAL COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ
----------------------------	---

2-IDENTIFICAÇÃO DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO 13210.97672.201015.1.3.04-5130	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO 30/09/2011	TIPO DE CRÉDITO Pagamento Indevido ou a Maior	N.º DO PROCESSO DE CRÉDITO 10830-910.910/2018-11
--	--	--	---

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

O crédito em análise corresponde ao valor necessário para compensação dos débitos declarados.

Valor do crédito em análise: R\$ 20.382.871,00
Valor do crédito reconhecido: R\$ 17.853.958,91

Características do DARF discriminado no PER/DCOMP

Período de apuração	Código de receita	Valor total do DARF	Data de arrecadação
30/09/2011	2362	17.853.958,91	31/10/2011

A partir do DARF informado para o PER/DCOMP objeto dessa análise, foram localizados um ou mais pagamentos, com a seguinte utilização:

Qt. pag.	Valor total	Alocação a débito	Utilização Processo	Utilização PER/DCOMP	Parcelamento Especial	Utilização total	Saldo disponível
1	17.853.958,91	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	17.853.958,91

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 13210.97672.201015.1.3.04-5130.

**NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:
07426.82665.301015.1.3.04-4010**

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 28/02/2019.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
2.247.140,29	449.432,45	1.542.158,23

Além do exposto acima, informações complementares sobre a análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada, identificação dos PER/DCOMP objeto da análise e relação de valores devedores constam do despacho decisório. Para contribuintes optantes pelo domicílio tributário eletrônico (DTE) essas informações são apresentadas na seqüência. Para contribuintes não optantes pelo DTE, consultar o despacho decisório completo no e-CAC, no endereço receita.economia.gov.br, assunto "Restituição e Compensação", item "Consulta Despacho Decisório PER/DCOMP", mesmo endereço onde poderão ser emitidas por todos os contribuintes da DARF para pagamento dos valores devedores.

Base legal: Arts. 165 e 170 da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996. Art. 70 da IN RFB n.º 1.717, de 2017.

Análise de Crédito

1 - CÁLCULO DO CRÉDITO EM ANÁLISE

O valor do crédito original em análise é apurado conforme as seguintes regras:

Para declaração de compensação (DCOMP): corresponde ao somatório do valor dos débitos compensados, ajustados para a data de pagamento do DARF, de acordo com o disposto no § 4º do art. 39 da Lei 9.250, de 1995, e no art. 73 da Lei 9.632, de 1997.
Considera-se débito compensado o valor principal do débito informado no PER/DCOMP, com incidência dos acréscimos legais na forma da legislação de regência, até a data de entrega da declaração de compensação. Quando se tratar de DCOMP retribuidora, considera-se a data de transmissão da DCOMP original.

Cálculo-se o valor do crédito em análise de cada DCOMP pela seguinte fórmula:

Crédito em análise da DCOMP = Somatório do valor do débito compensado / Índice de ajuste.

Índice de Ajuste = ((SELIC acumulada do mês do pagamento do DARF) + (SELIC acumulada do mês anterior à entrega da DCOMP) - 1) / 100 = 1.

*Obs: quando a DCOMP for transmitida no mesmo mês de pagamento do DARF, o Índice de Ajuste é igual a 1.

Os valores de "SELIC acumulada" utilizados no cálculo do Índice de Ajuste podem ser consultados na tabela "Taxa de Juros Selic Acumulados", disponível na página internet da Receita Federal.

DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO CRÉDITO ANALISADO

Número do PER/DCOMP	Tipo de PER/DCOMP	Valor do PER	Informações do PER/DCOMP	
			Valor Total dos Débitos	Valor do Crédito Original Utilizado na DCOMP
13210.97672.201015.1.3.04-5130	DCOMP	R\$ 20.382.871,00	R\$ 20.382.871,00	R\$ 20.382.871,00
07426.82665.301015.1.3.04-4010	DCOMP	R\$ 114.746,73	R\$ 114.746,73	R\$ 114.746,73
Total		R\$ 20.497.617,73	R\$ 20.497.617,73	R\$ 20.497.617,73

2. ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO

2.1 - Pagamentos localizados para o DARF informado

DARF INFORMADO NO PER/DCOMP

DATA DE ARRECADACÃO	PERÍODO DE APURAÇÃO	CODIGO DA RECEITA	DATA DE VENCIMENTO	UF DE REFERENCIA	Principal	Multa	Juros	VALOR TOTAL
31/10/2011	30/09/2011	2362	31/10/2011	SP	R\$ 17.853.958,91	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 17.853.958,91

PAGAMENTOS LOCALIZADOS PARA O DARF INFORMADO

DATA DE ARRECADACÃO	PERÍODO DE APURAÇÃO	CODIGO DA RECEITA	DATA DE VENCIMENTO	UF DE REFERENCIA	Principal	Multa	Juros	VALOR TOTAL	N.º DO PAGAMENTO
31/10/2011	30/09/2011	2362	31/10/2011	SP	R\$ 17.853.958,91	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 17.853.958,91	25111708

2.2 - Utilização do(s) pagamento(s) localizado(s) para o DARF informado**2.2.1 - Pagamento n. 352712703**

Pagamento sem utilizações.

2.3 - Demonstrativo consolidado da utilização dos pagamentos localizados para o DARF**DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO**

N. PAGAMENTO	VALOR TOTAL	VALOR UTILIZADO						VALOR DISPONÍVEL
		ALOCÇÃO A DÉBITO	PROCESSO	PERD/COMP	PARCELAMENTO ESPECIAL	BLOQUEADO OU TOTALMENTE RESTITUIDO	TOTAL	
352712703	RS 17.853.958,91	RS 0,00	RS 0,00	RS 0,00	RS 0,00	RS 0,00	RS 0,00	RS 17.853.958,91
Subtotal	RS 17.853.958,91	RS 0,00	RS 0,00	RS 0,00	RS 0,00	RS 0,00	RS 0,00	RS 17.853.958,91

2.4 - Demonstrativo do crédito reconhecido**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO**

NÚMERO DO PERD/COMP	TIPO DO DOCUMENTO	VALOR CALCULADO DO CRÉDITO EM ANÁLISE	PARCELA DO CRÉDITO UTILIZADO POR DOCUMENTO
13210.91761.301015.1.3.04-0130	D/COMP	RS 20.249.864,12	RS 17.853.958,91
01426.82955.301015.1.3.04-0210	D/COMP	RS 133.095,89	RS 0,00
Total			RS 17.853.958,91

Cientificado em 21/02/2019 (Histórico de Comunicação - SCC de fl. 430), o interessado apresentou, em 25/03/2019 (termo de solicitação de juntada de fl. 13), uma segunda feira, a MI de fls. 15/24, alegando o seguinte:

i) que a autoridade fiscal mesmo tendo deferido integralmente o crédito pleiteado, homologou parcialmente as compensações *“pelo entendimento de que os débitos de estimativa de IRPJ...foram declarados em atraso no PER/D/COMP em análise, cabendo à Requerente realizar o recolhimento do tributo acrescido não somente dos juros moratórios (como o fez), mas também deveria acrescentar ao montante devido a multa de mora”*;

ii) que os débitos compensados referem-se a valores adicionais apurados a serem recolhidos em relação ao que fora tempestivamente declarado e recolhido, de forma que entende aplicável o instituto da denúncia espontânea que trata o art. 138 do CTN. Para formalizar a denúncia espontânea transmitiu as D/COMP sob análise em 20/10/2015 e 30/10/2015 para a quitação dos débitos apurados, bem como retificou as DCTFs correspondentes fazendo constar os valores corretos dos débitos, retificando ainda as DIPJs relacionadas aos anos calendário 2011, 2012 e 2013;

iii) defende que a compensação tributária possui o mesmo efeito de pagamento que consta do art. 138 do CTN, vez que tal expressão "pagamento" deve ser interpretada de maneira mais ampla, *“utilizando-a como sinônimo de quitação”*, como revela a melhor interpretação dos artigos 113, 150 e 165 do CTN. A própria RFB admite o conceito mais alargado da expressão “pagamento” como qualquer fato jurídico que extingue uma obrigação, tendo feito isso na Solução de Consulta Cosit nº 190, de 31/07/2015, sendo a compensação modalidade de extinção do crédito tributário prevista no art. 156 do CTN;

iv) que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) *“por meio de recente precedente, validou a fruição do instituto da denúncia espontânea pelos contribuintes que optassem pelo pagamento do débito apurado via compensação”*, e que tal decisão prolatada no Acórdão nº 9101003.559 da 1ª Turma, tem o mesmo contexto fático que o caso concreto sob julgamento;

v) ao final, afirmando ser *“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”* requer que seja reconhecida a denúncia espontânea no caso em tela e que seja reformado o DD, homologando-se integralmente as compensações declaradas.

4.A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) houve por bem julgar improcedente a MI, em síntese, pelos seguintes fundamentos:

- “a Administração Tributária Federal já se manifestou em mais de uma oportunidade, no sentido de que não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado mediante apresentação de DCOMP. À época da transmissão da DCOMP vigorava a Nota Técnica (NT) Cosit n.º 19/2012 cujo conteúdo tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos da Portaria RFB n.º 2.217, de 19/12/2014, vigente por ocasião dos fatos, sendo de observância obrigatória no julgamento administrativo de 1ª instância”; e
- “atualmente a temática da denúncia espontânea encontra-se disciplinada pela RFB na Solução de Consulta (SC) Cosit n.º 233, de 16/08/2019, que manteve a vedação do efeito de extinção do crédito tributário mediante compensação como sendo equivalente ao pagamento referido no artigo 138 do CTN, para fins de caracterização da denúncia espontânea, e tem efeito vinculante para toda a Administração Tributária Federal, nos termos do art. 12 da Portaria RFB n.º 1.936, de 06/12/2018”.

5. Inconformada, a Recorrente manejou o Recurso Voluntário, via do qual reedita os mesmos argumentos que foram objeto da sua MI.

6. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

7. O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

8. Cuidam os autos de PER/DCOMP cuja compensação foi parcialmente homologada e de PER/DCOMP não homologado, uma vez que o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo.

9. O valor do crédito considerado procedente por parte da autoridade fiscal é o mesmo que foi pleiteado como valor original pela Recorrente nas DCOMPs.

10. Contudo, a razão da insuficiência do direito creditório reside na circunstância de que foi incluído no valor dos débitos originais, além dos juros indicados nas DCOMPs, também a multa de mora aplicável em decorrência do atraso, de acordo com o artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, em função das respectivas transmissões terem ocorrido em datas posteriores às dos vencimentos dos débitos compensados.

11. Em breve resumo, a Recorrente alega que:

- os débitos compensados referem-se a valores adicionais apurados a serem recolhidos em relação aos que foram tempestivamente declarados e

recolhidos, de forma que entende aplicável o instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN;

- para formalizar a denúncia espontânea, transmitiu as DCOMPs sob análise em 20.10.2015 e 30.10.2015, para a quitação dos débitos apurados, bem como retificou as DCTFs correspondentes, fazendo constar os valores corretos dos débitos, retificando ainda as DIPJs relacionadas aos anos calendário 2011, 2012 e 2013;
- a compensação tributária possui o mesmo efeito de pagamento que consta do art. 138 do CTN, vez que tal expressão "pagamento" deve ser interpretada de maneira mais ampla, "utilizando-a como sinônimo de quitação", como revela a melhor interpretação dos artigos 113, 150 e 165 do CTN. A própria RFB admite o conceito mais alargado da expressão "pagamento" como qualquer fato jurídico que extingue uma obrigação, tendo feito isso na Solução de Consulta Cosit nº 190, de 31.07.2015, sendo a compensação modalidade de extinção do crédito tributário prevista no art. 156 do CTN;
- a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) "por meio de recente precedente, validou a fruição do instituto da denúncia espontânea pelos contribuintes que optassem pelo pagamento do débito apurado via compensação", e que tal decisão prolatada no Acórdão nº 9101003.559 da 1ª Turma tem o mesmo contexto fático que o caso concreto sob julgamento; e
- é 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.

12.A r. decisão recorrida enfrentou a questão nos seguintes termos:

O cerne da discórdia submetida a julgamento repousa exclusivamente na valoração dos débitos compensados nas DCOMPs, uma vez que o valor do crédito considerado procedente por parte da autoridade fiscal, no montante de R\$ 17.853.958,91, é o mesmo que foi pleiteado como valor original pelo interessado nas DCOMPs. A dúvida então é se ao valor dos débitos originais deve ser incluído, além dos juros indicados nas DCOMPs, também a multa de mora aplicável à quitação de débitos em atraso, de acordo com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, como decidiu a autoridade fiscal, em função das transmissões das DCOMPs terem ocorrido em datas posteriores (20/10/2015 e 30/10/2015) às dos vencimentos dos débitos compensados (de 28/02/2011 a 31/05/2013), ou se a multa de mora não cabe neste caso pois deve ser aplicada a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, como alegou o interessado.

Como pontuou a interessada não há mesmo no processo indicação de que a confissão dos débitos compensados tenha decorrido por iniciativa do Fisco, de forma que me parece mesmo incontroverso o caráter de espontaneidade desta atividade.

A lide portanto está adstrita à possibilidade legal em se caracterizar a compensação tributária como pagamento lato sensu a que se refere o art. 138 do CTN, de forma a poder atrair o instituto da denúncia espontânea no caso da transmissão da DCOMP acontecer após o vencimento do tributo cujo débito foi declarado como compensado, tal como ocorreu no processo.

Em que pesem os argumentos sustentados pela defesa, cumpre deixar consignado que sobre o assunto a Administração Tributária Federal já se manifestou em mais de uma oportunidade, no sentido de que não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o

sujeito passivo compensa o débito confessado mediante apresentação de DCOMP. À época da transmissão da DCOMP vigorava a Nota Técnica (NT) Cosit n.º 19/2012 cujo conteúdo tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos da Portaria RFB n.º 2.217, de 19/12/2014, vigente por ocasião dos fatos, sendo de observância obrigatória no julgamento administrativo de 1ª instância. A seguir transcrição de trechos da NT (em primeiro plano) e da Portaria citadas:

(...)

Desta forma, a homologação parcial da compensação decidida pela autoridade fiscal não merece reparo.

Cumprir informar que atualmente a temática da denúncia espontânea encontra-se disciplinada pela RFB na Solução de Consulta (SC) Cosit n.º 233, de 16/08/2019, que manteve a vedação do efeito de extinção do crédito tributário mediante compensação como sendo equivalente ao pagamento referido no artigo 138 do CTN, para fins de caracterização da denúncia espontânea, e tem efeito vinculante para toda a Administração Tributária Federal, nos termos do art. 12 da Portaria RFB n.º 1.936, de 06/12/2018. A seguir a transcrição de ementas desta SC n.º 233 e do citado artigo 12 da IN RFB n.º 1.936:

(...)

13. Como visto, é matéria incontroversa nos autos a ocorrência da denúncia espontânea, vez que a confissão dos débitos compensados se deu por iniciativa da Recorrente, que procedeu à transmissão do PER/DCOMP 13210.97672.201015.1.3.04-5130 (em 20.10.2015) e da DCOMP 07426.82665.301015.1.3.04-4010 (em 30.10.2015), para quitação dos débitos apurados, e promoveu a retificação de suas DCTFs, transmitindo-as para fazer constar o real montante devido, retificando ainda as DIPJs dos anos-calendário de 2011, 2012.

14. Para maior clareza a respeito da cronologia dos eventos, reproduzo o seguinte quadro apresentado no item 12 do Recurso Voluntário:

Data	Evento
16.03.2011	DCTF original apontando estimativa de janeiro/2011 no valor de R\$ 17.925.271,78 (Fls. 85/104 do processo de crédito)
18.04.2011	DCTF original apontando estimativa de fevereiro/2011 no valor de R\$ 12.889.142,40 (Fls. 105/129 do processo de crédito)
14.06.2011	DCTF original apontando estimativa de abril/2011 no valor de R\$ 13.535.947,83 (Fls. 130/148 do processo de crédito)
15.08.2011	DCTF original apontando estimativa de junho/2011 no valor de R\$ 16.952.952,68 (Fls. 149/171 do processo de crédito)
09.12.2011	DCTF original apontando estimativa de outubro/2011 no valor de R\$ 20.109.294,79 (Fls. 172/186 do processo de crédito)
28.06.2012	Transmissão da DIPJ/2012 original
20.09.2012	DCTF original apontando estimativa julho/2012 no valor de R\$ 19.517.373,72 (Fls. 187/208 do processo de crédito)
12.06.2013	DCTF original apontando estimativa de abril/2013 no valor de R\$ 6.631.862,04 (Fls. 209/223 do processo de crédito)
13.06.2013	Transmissão da DIPJ/2013 original
23.06.2014	Transmissão da DIPJ/2014 original
20.10.2015	Transmissão do PER/DCOMP 5130 (Configuração da denúncia espontânea) (Fls. 70/77 do processo de crédito)
22.10.2015	DCTF retificadora apontando estimativa de janeiro/2011 no valor de R\$19.405.403,87 (Fls. 225/252 do processo de crédito)
	DCTF retificadora apontando estimativa de fev/2011 no valor de R\$14.186.676,10 (Fls. 253/285 do processo de crédito)
	DCTF retificadora apontando estimativa de abril/2011 no valor de R\$ 19.911.743,59 (Fls. 286/311 do processo de crédito)
	DCTF retificadora apontando estimativa de junho/2011 no valor de R\$ 19.191.630,66 (Fls. 312/341 do processo de crédito)
	DCTF retificadora apontando estimativa de outubro/2011 no valor de R\$25.735.302,82 (Fls. 342/362 do processo de crédito)
	DCTF retificadora apontando estimativa julho/2012 no valor de R\$ 19.881.725,08 (Fls. 363/390 do processo de crédito)
	Transmissão da DIPJ/2012 retificadora
	Transmissão da DIPJ/2013 retificadora
30.10.2015	Transmissão da DCOMP 4010 (Configuração da denúncia espontânea) (Fls.78/82 do processo de crédito)
04.11.2015	DCTF retificadora apontando a estimativa de abril/2013 no valor de R\$ 12.878.217,86 (Fls. 391/409 do processo de crédito)
	Transmissão da DIPJ/2014 retificadora

15. Pois bem, o *punctum dolens* do embate restringe-se à definição se o instituto da denúncia espontânea, **para fins da exclusão da penalidade**, admite a extinção do crédito tributário pela via da compensação.

16. A r. decisão recorrida, invocando a Nota Técnica (NT) Cosit n.º 19, de 2012, vigente à época da transmissão da DCOMP, e na Solução de Consulta Cosit n.º 233, de 2019, entendeu que “*não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado mediante apresentação de DCOMP*”.

17. Como é cediço, a matéria se encontra regulada pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional, que estampa a seguinte redação:

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.

18. A temática tem recebido posições vacilantes tanto na esfera judicial como na administrativa, verificando-se ora decisões a favor do fisco (ex.: AgInt nos EDcl nos EREsp 1657437, julgado pelo STJ, e Acórdão n.º 9101-005.513, julgado pela 1ª Turma do CSRF), ora a favor dos contribuintes (ex.: REsp 1.122.131, julgado pelo STJ, e Acórdão n.º 9101-003.559, julgado pela 1ª Turma do CSRF).

19. Em ambas as esferas, judicial e administrativa, não houve até o momento a solidificação de nenhuma vertente por meio de julgamento na sistemática dos recursos repetitivos de que trata o artigo 1.036 do CPC ou pela edição de súmula no âmbito do CARF. Na verdade, em sessão ocorrida em 06.08.2021, foi rejeitada pelo Pleno do CARF, por falta de quórum regimental, a aprovação proposta de súmula que estabelecia que “*A compensação de tributos, mediante declaração de compensação (DCOMP), não se equivale a pagamento, para fins de denúncia espontânea*” (Portaria CARF n.º 7.974, de 02 de julho de 2021).

20. Diante desse panorama, filio-me à corrente que entende que a extinção da obrigação pela compensação, desde que de forma integral, é suficiente para a exclusão da penalidade nos casos de denúncia espontânea.

21. De fato, as formas de extinção do crédito tributário são aquelas indistintamente arroladas no artigo 156 do Código Tributário Nacional, entres as quais se incluem o pagamento (inciso I) e a compensação (inciso II).

22. Mais precisamente, no que toca à compensação, o § 2º do artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, é de meridiana clareza ao dispor que “*A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutoria de sua ulterior homologação*”.

23. Para aqueles que apontam como elemento distintivo da compensação o fato de a mesma se sujeitar à ulterior condição resolutoria da sua homologação pelo fisco, lembro que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o § 1º do artigo 150 do Código Tributário

Nacional estabelece que “*O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento*”.

24.Vale dizer, tanto a compensação como o pagamento antecipado, cuja sistemática está presente na grande maioria dos tributos, não são definitivos, de modo que a extinção dos respectivos créditos tributários se sujeita à condição resolutória da sua ulterior homologação pelo fisco.

25.Desse modo, não se verifica a existência de fatores diferenciais entre os institutos do pagamento e da compensação a indicar que, no caso da denúncia espontânea, possa haver discriminação pela adoção de uma ou de outra modalidade de extinção do crédito tributário para fins de exclusão ou não da penalidade. Além disso, não se pode olvidar que a existência de valores a compensar depende da prévia existência de pagamento indevido, revelando sua clara imiscuição.

26.Na realidade, todo o arcabouço normativo que regula o tema indica que o legislador, ao se valer da expressão “pagamento” no enunciado do artigo 138 do Código Tributário Nacional, o fez na sua acepção ampla, no sentido da extinção da obrigação, do seu adimplemento, de modo a preservar o caráter didático e estimulante da denúncia espontânea também por aqueles contribuintes que são credores do fisco e que têm valores a serem compensados.

DISPOSITIVO

27.Ante todo o exposto e por tudo mais que dos autos consta, aplicando o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN, dou provimento ao Recurso Voluntário para excluir a multa moratória sobre os débitos declarados após os prazos de seus vencimentos nos PER/DCOMP's que constituem o objeto do presente processo.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, Redator Designado.

Divergindo do Ilustre Relator Jandir José Dalle Lucca, passo a relatar o seguinte voto.

Em que pese as decisões divergentes citadas pelo Relator, tanto no âmbito dos julgamentos administrativos como no judicial, a Administração Tributária, nas suas atribuições de regulação da legislação tributária, por meio das Nota Técnica (NT) Cosit nº 19 de 2012 e na Solução de Consulta Cosit nº 233, de 2019, já definiu que os débitos extintos por compensação não estão abrigados pelo benefício da denúncia espontânea preconizada no art 138 do CTN.

Tal definição já foi apontada pelo Relator do Voto condutor, no entanto, não foi por ele adotada, tendo em vista que possui o entendimento que a compensação por ser uma das formas de extinção do crédito tributário previstas no CTN, estaria abrangida pelo art 138 deste diploma legal.

Neste ponto é que eu apresento minha divergência. O próprio CTN define diferenças entre as duas formas de extinção, é o que estabelece o art 156.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II - a compensação;

(...)

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

Por sua vez, o art 170, estabelece que a compensação somente poderá efetuada mediante publicação de Lei que regule sua utilização.

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.

Vejamos aí uma primeira diferenciação feita pelo próprio CTN a respeito das duas modalidades de extinção do crédito tributário. No caso do pagamento antecipado, não há necessidade de qualquer outra Lei para garantir sua utilização.

Por outro lado a compensação somente poderia ser efetivar como forma de extinção do crédito tributário, estabelecendo, inclusive, condições e garantias, com a publicação de Lei que a regulamente.

Outra forma de distinção podemos observar no art 74 da Lei 9.430/96 em comparação com o 156, VII, do CTN.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pela sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

Observa-se que a compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário, mas sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Portanto para uma compensação se tornar definitiva é necessária um ato da Administração Tributária, ou, se passado cinco anos da data de sua transmissão, sem que tenha ocorrido sua análise, conforme estabelece o § 5º do mesmo artigo:

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Assim, temos que a análise da compensação pressupõe uma verificação da existência do crédito a favor do contribuinte e que ele seja passível de compensação.

Diferente do pagamento antecipado que independe de qualquer análise por parte da administração. Uma vez efetuado o seu recolhimento ele tem que ser utilizado para a quitação do tributo a que se refere.

Não há o que se comparar a homologação do lançamento do tributo que trata o art 150 do CTN com a homologação da compensação, como aduz o Voto condutor, pois, senão, vejamos.

A homologação constante no art 150 do CTN refere-se apenas ao lançamento do tributo, sendo que o crédito tributário lançado ficaria extinto com qualquer uma das formas de extinção previstas no art 156, inclusive a compensação.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Em resumo entendo que o CTN não estabeleceu os mesmos efeitos para compensação e para o pagamento na extinção do crédito tributário. Primeiro pela distinção feita no próprio código ao exigir Lei que regulamentasse a compensação, não fazendo o mesmo com o pagamento. Em segundo lugar pelo fato de se exigir uma análise da existência do crédito a favor do contribuinte para que se homologue a compensação declarada.

Sendo assim entendo que o crédito tributário extinto por compensação não está abrangido pelo benefício da denúncia espontânea contido no art 138 do CTN, não podendo, portanto, ser afastada a cobrança da multa de mora.

Desta maneira, voto por não dar provimento ao Recurso Voluntário, não reconhecendo o direito creditório e não homologando as compensações a ele vinculadas.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda