



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10860.901602/2014-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-004.605 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de julho de 2020  
**Recorrente** ORICA BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Data do fato gerador: 25/09/2012

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA PENALIDADE. PAGAMENTO. COMPENSAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A denúncia espontânea somente afasta a penalidade se vier acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. A compensação é modalidade de extinção do crédito tributário distinta, que não substitui o pagamento como condição para fruição do benefício fiscal.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e André Severo Chaves (Suplente convocado). O conselheiro Ricardo Marozzi Gregório votou pelas conclusões do relator. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10860.901607/2014-46, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Gustavo Guimarães da Fonseca.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 1302-004.604, de 14 de julho de 2020, que lhe serve de paradigma.

Cuida o feito de pedido eletrônico de compensação transmitido pela insurgente, objetivando a quitação de débito relativo ao IPI com crédito oriundo de pretenso “pagamento a maior” de estimativa mensal do IRPJ do período em questão.

Como se depreende do Despacho Decisório Eletrônico, a Unidade de Origem não reconheceu o crédito e deixou de homologar a compensação sob o argumento de que o valor pretendido teria sido integralmente aproveitado para a quitação de obrigação regularmente confessada pela empresa.

Cientificada dos termos da decisão acima, a recorrente opôs a sua manifestação de inconformidade a fim de esclarecer que o indébito se referiria, em verdade, à multa de mora recolhida, tendo em conta que, não obstante ter transmitido uma DCTF retificadora dando conta do valor correto da obrigação, teria promovido a sua quitação, considerando-se, inclusive, os encargos moratórios pertinentes. Nesta esteira, afirma, se aplicaria ao caso o instituto previsto pelo art. 138 do CTN (denúncia espontânea), invocando os atos normativos da Receita que dariam lastro a essa argumentação, além de decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Em resumo, o indébito pretendido se referiria somente à multa de mora, afastada, pretensamente, pelo cumprimento dos pressupostos do citado art. 138 do CTN.

Instada a se pronunciar sobre o caso, o órgão julgador de primeira instância (DRJ), não obstante concordar com o contribuinte quanto a extensão dos efeitos do art. 138 também à multa de mora, invoca o entendimento exarado na Nota Técnica Cosit 19/12, segundo o qual, “*não se considera ocorrida denúncia espontânea [...] quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp*”. Nesta toada, lembra que a compensação é modalidade de extinção do crédito tributário, todavia, condicionada (isto é, sujeita à condição resolutória), o que a aparta do “pagamento”, também previsto pelo CTN, como forma de extinção da obrigação, mas em preceptivo legal distinto. Diante disso, a turma *a quo* entendeu por bem julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

Intimada do resultado do julgamento acima a contribuinte interpôs o seu recurso voluntário, por meio do qual, além de reprisar os argumentos atinentes à exclusão da multa de mora, defendeu o uso da compensação como meio hábil a tipificar a hipótese prevista pelo art. 138 do CTN.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão n.º 1302-004.604, de 14 de julho de 2020, paradigma desta decisão.

O recurso é tempestivo e, no mais, preenche todos os pressupostos de cabimento, intrínsecos e extrínsecos. Diante disso, dele tomo conhecimento.

## I DA DISCUSSÃO TEÓRICA QUE PERSISTE EM JULGAMENTO.

No que tange ao afastamento da multa de mora por força das disposições do art. 138 do CTN, não há, de fato, lide... a própria DRJ invoca os mesmos atos normativos da Receita Federal do Brasil que foram apontados pelo recorrente para admitir a assunção do entendimento, hoje, pacificado no STJ (ainda que ao final de seu voto, o relator do acórdão recorrido manifeste a sua opinião sobre a incorreção do entendimento plasmado na jurisprudência do STJ e adotado pelos atos normativos retro).

Não há discussões, mais, sobre este tema, até porque, de fato, o STJ, ao julgar o REsp de nº 1.149.022/SP sob o rito do art. 543-C do antigo CPC, decidiu pela aplicação do predito instituto sempre que verificado a retificação da respectiva declaração antes de iniciado o processo fiscalizatório, acompanhada, por óbvio, do *pagamento* do valor devido. Transcrevo, neste passo, e para os fins do art. 62 do RICARF, a respectiva ementa:

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 (*REsp 1.149.022, Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09.06.2010 e publicado no DJe de 24.06.2010, RT vol. 900, p. 229*).

O problema que persiste, no caso vertente, todavia, é que, como se observa dos elementos constantes dos autos, em especial da DCTF retificadora que teria dado ensejo à celeuma, o débito ali confessado teria sido "extinto" por pagamento (R\$ 488.579,62) e compensação (R\$ 1.737.042,21). Isto é, não houve "pagamento integral" da obrigação, mas extinção, sujeita, entretanto, à revisão posterior.

Este tema não é pacífico neste Órgão Administrativo e, verdade seja dita, nem mesmo neste Colegiado. Em casos passados, contudo, ainda que por manifestações verbais proferidas em sessão de julgamentos, este Relator já expôs o seu entendimento e ele não difere daquele muito bem defendido pela turma *a quo*.

Com efeito, é sabido e consabido que o Código Tributário Nacional, vez por outro, peca pela imprecisão técnica ao definir os seus institutos e regramentos. Há vários exemplos disto, notadamente quando emprega a expressão "constituir o crédito", no art. 142, ou, ainda, quando insere a isenção em modalidade de "exclusão do crédito tributário". Aí, todavia, as discussões travadas tem cunho eminentemente acadêmico (para alguns, as imprecisões apontadas anteriormente sequer existem), sem efeitos concretos para a solução das demandas tributárias (em princípio, ao menos).

Quanto ao instituto previsto pelo art. 138, no entanto, as dúvidas que o permeiam tem efeitos práticos claros, divisíveis, inclusive, neste caso concreto. E, ao que interessa à demanda, a querela se resume a saber se ao empregar a palavra "pagamento" o Código Tributário Nacional pretendeu, de fato, dar ao mencionado artigo um extensão maior que uma análise literal restritiva de seus dizeres permitiria verificar. E, com a

devida àqueles que defendem de forma diferente, o termo pagamento, aqui, tem que ser compreendido, considerando-se o tratamento que o próprio CTN dá à essa modalidade de extinção da obrigação.

Como muito bem assenta o acórdão recorrido:

O pagamento e a compensação são modalidades de extinção do crédito tributário, previstas nos incisos I e II do art. 156 do CTN, respectivamente. Cada qual tem características e consequências peculiares. A extinção do crédito tributário na compensação se dá sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º, da Lei 9.430/96). A precariedade dos efeitos da extinção, causada pela possibilidade de implemento da condição, afasta a instantaneidade e a imutabilidade da quitação, requisitos inegavelmente pretendidos pelo legislador quando exigiu que a denúncia espontânea fosse acompanhada do pagamento.

Ora o CTN dedica um capítulo inteiro exclusivamente à figura do “pagamento” sem que, em momento algum, ali, se verifique qualquer remissão à compensação como uma de suas modalidades (v. arts. 157 a 164). Aliás, diga-se, o art. 162 é substancialmente claro ao dispor, em seu inciso I, que o pagamento será “*efetuado [...] em moeda corrente*”.

Outrossim, a própria compensação mereceu um tratamento próprio, descrito nos artigos 170 e 170-A, deixando, ainda mais claro, que estas expressões (pagamento e compensação) não são, tecnicamente, sinonímicas...

Mas mesmo que se queira empregar um método hermenêutico mais complexo para se buscar o sentido subjacente nas palavras empregadas pelo legislador, e assim, sob a batuta de um interpretação finalística (teleológica) da norma ou, mesmo, principiológica (sistêmica) (analisada, v.g., sob o prisma da isonomia), não se pode perder de vista que, como a compensação está sujeita à revisão pela Autoridade Administrativa, o seu acolhimento como modo de cumprimento dos pressupostos do art. 138 poderá, ao revés, causar inegável injustiça (ou, melhor, antijuridicidade).

Ora, se este preceito tem um objetivo “educativo”, por assim dizer, tendente “*a incentivar os contribuintes a se manterem regulares perante o Fisco*” (como sustenta a própria recorrente), tal mister seria, de fato, alcançado acaso fosse admitida a extinção da obrigação por meio da compensação? E se esta, posteriormente a sua transmissão, for indeferida pela Autoridade Administrativa? A multa de mora, por exemplo, relativa ao débito que foi extinto, será reestabelecida, tomando por base a data em que o inadimplemento ocorreu (e não a data da “constituição” pela confissão do débito encerrada pela transmissão do respectivo pedido de compensação)?

A “precariedade” do procedimento de compensação, muito antes, pode, em verdade, causar tratamentos absolutamente antisonômicos e

contrários ao próprio intento da norma. É verdade que a má-fé não se presume, mas, é igualmente inegável que o procedimento de compensação vem sendo utilizado por alguns contribuintes como forma de obtenção de “caixa”; transmite-se uma DCOMP vinculando um crédito sabidamente inexistente para quitar obrigações fiscais, a fim de se postergar o pagamento de tributos. E este mesmo estratagemma poderia ser utilizado, no caso, para gozar das benesses provenientes do instituto preconizado pelo art. 138, privilegiando o contribuinte que não paga tempestivamente os seus tributos, sem se emprestar àquele que suporta os encargos moratórios pertinentes (sem, destarte, lançar mão da denúncia espontânea) a mesma “benevolência”.

Há um só, portanto, o entendimento defendido pela recorrente:

- a) incentiva o inadimplemento tributário;
- b) provoca desigualdade no tratamento despendido entre os contribuintes.

Daí porque, o mesmo STJ, invocado alhures, pacificou no seio de sua primeira seção, o entendimento de que a compensação de tributos não tipifica a hipótese preconizada pelo art. 138 do CTN. A guisa de mero exemplo, veja-se a seguinte ementa de julgado recente, cujo acórdão foi publicado neste ano de 2020:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE OFENSA AO ART. 1.022 DO CÓDIGO FUX. SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA NÃO PROVIDO.

1. As razões do Apelo Nobre indicam genericamente ofensa ao art. 1.022 do Código Fux, sem apontar, de forma clara e objetiva, em que consiste o suposto vício do acórdão recorrido e sem demonstrar a sua importância para o deslinde da causa. Não é suficiente, para tanto, a mera afirmação genérica da necessidade de análise, pelo julgado, de determinados dispositivos legais. Incidência da Súmula 284 do STF.

2. A Primeira Seção pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018 (AgInt no REsp 1798582/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, julgado em 08/06/2020, e acórdão publicado no DJe de 17/06/2020).

Assim sendo, e com as renovadas vênias àqueles que defendem entendimento oposto ao ora apresentado, não há como acolher a pretensão deduzida no apelo em exame.

**II CONCLUSÃO.**

A luz do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

**Conclusão**

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado