



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10860.901602/2014-13
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-006.980 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2024
Recorrente ORICA BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 25/09/2012

PRELIMINAR. ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO CONHECIMENTO. A decisão do Presidente de Turma que rejeita embargos de declaração é definitiva e a competência das Turmas da CSRF está limitada à solução de dissídios jurisprudenciais. Afirmada a ausência de demonstração do vício de omissão no acórdão embargado, a decisão de rejeição dos embargos somente pode ser reexaminada em sede de recurso especial se demonstrado dissídio jurisprudencial quanto a esta condução, sob a ótica processual, ou quanto à forma de apreciação da questão de fundo no acórdão recorrido.

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. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça 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 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da arguição de nulidade do acórdão recorrido e conhecer do Recurso Especial quanto à divergência jurisprudencial admitida. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Maria Carolina

Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por dar provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por ORICA BRASIL LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-004.605, na sessão de 14 de julho de 2020, nos seguintes termos:

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.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

O litígio decorreu da não homologação de compensação com pagamento indevido correspondente a multa moratória que teria sido indevidamente computada em recolhimento em atraso, em face do que dispõe o art. 138 do CTN. O pagamento em questão foi integralmente alocado ao débito declarado, e a autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu a manifestação de inconformidade invocando 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”.

O Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso voluntário anotando que, embora pacificado o entendimento em favor da aplicação do art. 138 do CTN *sempre que verificado a retificação da respectiva declaração antes de iniciado o processo fiscalizatório, acompanhada, por óbvio, do pagamento do valor devido*, no caso em tela, nos termos do voto condutor do recorrido:

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.

[...]

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 estratagema 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:

[...]

Cientificada em 04/02/2022 (e-fl. 147), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 11/02/2022 (e-fls. 148/154) nas quais apontou omissão: i) quanto à circunstância específica de a parcela do débito quitada em atraso ter sido recolhida com acréscimos moratórios, restringindo-se a compensação à parcela do débito originalmente declarada; e ii) quanto ao efeito vinculante do que decidido no REsp nº 1.149.022/SP. Os embargos foram rejeitados pela Presidência do Colegiado por ausência de demonstração dos vícios apontados, vez que o efeito vinculante da decisão referida foi expressamente afirmada no acórdão embargado e, quanto ao primeiro ponto, porque:

De acordo com o transcrito, não se evidenciam as omissões apontadas pela Embargante. O débito do mês de outubro de 2011 não foi, como ela afirma no instrumento de embargos, quitado “...**exclusivamente via DARF** (R\$ 129.529,24), acompanhado dos juros (R\$ 10.142,13) e multa (R\$ 25.905,84 - objeto do presente pedido de restituição)”. Este pagamento, conforme consta na DCTF retificadora apresentada pela Contribuinte, refere-se a parte do débito cujo valor total é de R\$ 889.959,97. O fato, portanto, está conforme a decisão do Colegiado, que considerou que “...não houve “pagamento integral” da obrigação, mas extinção, sujeita, entretanto, à revisão posterior”.

Notificada da rejeição dos embargos em 17/10/2022 (e-fls. 179), a Contribuinte interpôs recurso especial em 28/10/2022 (e-fls. 181/201) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 264/269, do qual se extrai:

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação saber se **a compensação de tributos equivale a pagamento para efeito de tipificar a hipótese preconizada pelo art. 138 do CTN de denúncia espontânea e eventual afastamento da multa de mora.**

Para esta matéria, a Recorrente apresenta dois paradigmas. O acórdão n.º 9101-003.998 (1ª Turma da CSRF) e Ac. 3801-002.662 (3ª Seção/1ª Turma Especial), acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados até o momento, e que receberam as seguintes ementas:

1º Paradigma – Ac. n.º 9101-003.998:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. IRPJ.

Se o contribuinte envia Declaração de Compensação posteriormente ao vencimento do tributo e anteriormente à transmissão da DCTF, deverá ser afastada a multa de mora, pois está caracterizada a denúncia espontânea, uma vez que a Declaração de Compensação equivale a pagamento.

2º Paradigma – Ac. n.º 3801-002.662:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/02/2008 a 10/02/2008

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. MULTA. DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuada a compensação de débitos vencidos, com a inclusão de eventuais juros de mora, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, a multa de mora deve ser excluída.

Esclareça-se que logo na sequência do seu recurso especial a Recorrente menciona um terceiro paradigma que, segundo ela, também corroboraria sua tese divergente (Acórdão n.º 1401-006.042), devendo neste ponto ser-lhe esclarecido que o art. 67, §§ 6º e 7º 1do Anexo II do RICARF, limita a no máximo dois os acórdãos para caracterização da divergência, e por esta razão apenas os dois primeiros paradigmas (Acórdãos n.º 9101-003.998 e n.º 3801-002.662) serão analisados.

A Recorrente propõe divergência nos seguintes termos, naquilo que é essencial reproduzir:

[...]

Passa-se à análise da admissibilidade.

Discute-se a incidência de multa moratória sobre débitos compensados em atraso por meio de Per/Dcomp, ou seja, questionando a Recorrente a exigência da dita multa quando da imputação proporcional do direito creditório àqueles débitos.

Reproduzem-se abaixo trechos do acórdão recorrido a fim de demonstrar o entendimento do colegiado a respeito da matéria ora sob exame:

[...]

Os paradigmas em situações assemelhadas confirmam o dissídio proposto. É de se ver.

Todos os julgados tratam de interpretar as mesmas normas jurídicas: art. 138 do CTN c/c art. 156 do CTN, no contexto das DCOMPs.

Em relação à similitude fática, todos os casos trataram de analisar a possibilidade de a compensação de débitos declarados em DCOMP - após os respectivos prazos de vencimento E antes de início de procedimento de ofício - atraírem ou não o benefício da denúncia espontânea a que se refere o art. 138, do CTN e, assim, dispensarem ou não a

incidência da multa de mora sobre esses débitos. Em outras palavras, em todos os casos discutiu-se direta (1º paradigma) ou indiretamente (2º paradigma) se a compensação teria os mesmos efeitos do pagamento para a aplicação da denúncia espontânea.

Tanto pelas ementas quanto pelos votos condutores dos respectivos arestos fica caracterizada a divergência apontada.

Isso porque **enquanto no acórdão recorrido** firmou-se o entendimento de que a compensação não pode ser equiparada ao pagamento justamente pelo fato de a compensação sujeitar-se a condição resolutória de ulterior homologação e por isso constituindo-se um óbice legal a que seja considerada “pagamento”, para fins de caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN; de outra banda, em sentido contrário, os paradigmas em situação em tudo assemelhada admitiram a equiparação da **compensação ao pagamento** para fins de aplicação do benefício da denúncia espontânea, e assim afastar a multa de mora.

No caso do primeiro paradigma (Ac. n.º 9101-003.998), consignou-se em seu voto condutor que, “*A interpretação literal do art. 138 do CTN compromete a mens legis. Essencial que se direcione uma interpretação extensiva, que necessariamente conduza a equiparação da compensação ao pagamento, para que se atinja o objetivo essencial do instituto*”.

No segundo paradigma (Ac. n.º 3801-002.662), assentou-se que: “*a compensação, assim como o pagamento, é um instituto de extinção de obrigações conforme disposto no Código Tributário Nacional*”. E concluiu afirmando que, “*por se tratar de modalidade de extinção do crédito tributário, admite-se a compensação como apta a produzir o efeito da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN*”

Portanto, proponho que a presente matéria seja admitida em face da demonstração do dissídio jurisprudencial.

Aduz a contribuinte que, diante da não-homologação da compensação declarada, comprovou, em manifestação de inconformidade, a *existência de crédito em seu favor, pois o valor se refere à multa indevidamente recolhida em procedimento de denúncia espontânea, isto é, com quitação ocorrida antes do início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal por parte da autoridade administrativa.*

Preliminarmente, antes de expor a divergência jurisprudencial admitida, a Contribuinte argui, como matéria de ordem pública, a nulidade do acórdão recorrido, que *não restou devidamente fundamentado*, como assim exposto:

13. O v. acórdão recorrido deve ser anulado, tendo em vista que incorreu em importante vício de omissão quanto às circunstâncias específicas do caso concreto. Isso porque, conforme demonstrado nos Embargos de Declaração, em 15/12/2011 a Recorrente transmitiu a DCTF original, registrada sob o n.º 100.2011.1830855606, informando um débito a título de IRPJ no valor de R\$ 760.430,73, o qual foi pago com compensação.

14. Ao verificar que houve um equívoco na apuração do débito, antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, a Recorrente realizou integralmente o pagamento da diferença apurada no dia 25/09/2012, através de Guia DARF sob o código 2362 (fls. 39). Na sequência, em 01/07/2013, a Recorrente transmitiu a DCTF retificadora para regularizar o valor inicialmente declarado a menor (fls. 11/38).

15. Assim, basta uma análise detida do v. acórdão recorrido para confirmar que houve omissão em relação a tais circunstâncias, primordiais para a aplicação do instituto previsto no art. 138 do CTN.

16. Isso porque, caso tivesse levado em consideração as circunstâncias específicas do presente caso, concluiria que não houve confissão de um débito e pagamento parcial via DARF, mas sim que a diferença apurada foi quitada, com multa e juros, em espécie, via DARF, e regularmente declarada.

17. Desse modo, por partir da premissa equivocada, o v. acórdão omitiu-se em relação aos fundamentos de defesa da Recorrente centrados no artigo 138, do CTN, o qual determina que a denúncia espontânea restará caracterizada quando o contribuinte realizar o pagamento do tributo, acrescido dos juros de mora aplicáveis, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

18. E, mesmo após a oposição dos Embargos de Declaração, o vício de omissão foi mantido, sob o fundamento de que “Não restam caracterizadas, portanto, as omissões apontadas pela Embargante, que parece apenas não se conformar com o mérito do que fora decidido pelo Colegiado ao considerar que a extinção do crédito tributário por compensação não atrai o benefício da denúncia espontânea do art. 138 do CTN, razão pela qual a multa de mora é devida”.

19. Assim, diante dessa ausência de análise, a Recorrente entende que o v. acórdão recorrido incorreu em vício de ausência de fundamentação, o que fere diretamente os artigos 31 e 59, II do Decreto n.º 70.235/72.

20. Nesse sentido, encontra-se o entendimento desse E. Conselho:

Acórdão n.º 3402-003.465

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração:

01/03/2010 a 31/12/2011

Ementa: NULIDADE DE DECISÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ANALISADO. PROCEDÊNCIA DO RECURSO

É nula, por ausência de motivação, a decisão que deixa de analisar um dos fundamentos invocados pelo contribuinte em sua impugnação e que, de forma autônoma, é capaz de infirmar a conclusão alcançada pelo órgão julgador na parte dispositiva do julgado.

Acórdão n.º 1401-003.081

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.DECISÃO.

Implica preterição do direito de defesa a omissão da autoridade em consignar na decisão os argumentos que embasaram suas razões de decidir, tornando-a, em consequência, imotivada.

Não supre a ausência dos requisitos especificados no art. 31 do Decreto n.º 70.235/72 a remissão a outro processo onde esses fundamentos estariam presentes. Decisão que se anula com base no que dispõe o art.59, II, do mesmo diploma legal.

21. Ademais, ao processo administrativo são aplicáveis as disposições do Código de Processo Civil, quando inexistente regulamentação própria. Aqui, em razão da aplicação do art. 489 do CPC, o acórdão não integrado deve ser considerado não fundamentado, por não ter apreciado os argumentos de defesa próprios e capazes de infirmar as conclusões alcançadas:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

(...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

22. Dessa forma, o v. acórdão recorrido deve ser anulado por ausência de motivação.

Na sequência, expõe o prequestionamento da matéria e a similitude fática entre os recorrido e os paradigmas n.º 9101-003.998 e 3801-002.662, os quais, *de forma clara, reconhecem a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea quando há compensação de débito*. No mérito, argumenta que:

40. O Código Tributário Nacional (CTN) prevê, em seu artigo 138, o instituto da denúncia espontânea, assegurando aos contribuintes o direito de confessar a prática de determinada infração tributária e, com isso, obter a exclusão da multa de mora.

41. Como referida norma decorre do princípio da boa-fé, que norteia a relação entre Fisco e contribuinte, a exclusão da multa apenas se dá se a confissão for realizada antes do início de qualquer procedimento administrativo de fiscalização relacionado à infração em si.

42. A Súmula n.º 360/STJ determina que para que o contribuinte faça jus à denúncia espontânea, não basta somente a confissão do débito, devendo haver também o pagamento do tributo devido.

43. O artigo 156 I e II do CTN estabelece como modalidades de extinção do crédito tributário, respectivamente, o pagamento e a compensação. Embora previstas em incisos distintos de um mesmo artigo, não há dúvidas que tais modalidades não se distinguem. Com efeito, a compensação pressupõe credor e devedor recíprocos e, portanto, assim como no pagamento, o encontro de contas em que o devedor paga/compensa o débito tem por consequência a extinção de débito e crédito.

44. Isso se reafirma pela redação do art. 74 da lei n.º 9.430/96 que fala que a compensação extingue o crédito tributário:

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.

(...)

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

45. Apesar da existência da controvérsia acerca da possibilidade, ou não, de se admitir a compensação como forma de pagamento para fins de aplicabilidade do art. 138 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça, por meio da decisão constante do REsp n.º 1.122.131/SC¹, consignou que a compensação é, efetivamente, modalidade de pagamento.

¹ TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9º DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELLECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. Trata-se de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício; circunstância que o Recorrente afirma comportar a incidência do art. 9º., caput da MP 303/06, o qual prevê hipóteses de desconto nos débitos tributários.

46. Importante ressaltar que o STJ já havia se posicionado quando do julgamento do Agravo Regimental no REsp nº 1.136.372/RS², ainda em 2010, decidindo que a denúncia espontânea se aplica tanto nos casos de recolhimento por via DARF ou por compensação via DCOMP.

47. Nesse mesmo sentido se posiciona o relator do acórdão paradigma (9101-003.998), quando suscita que a compensação deve ser equiparada ao pagamento para que se atinja o objetivo essencial do instituto. Vejamos:

O entendimento que quer se demonstrar é o de que a compensação de fato deve ser equiparada ao pagamento e sua homologação deve garantir a exclusão da multa moratória, fazendo jus o contribuinte ao instituto da denúncia espontânea.

A interpretação literal do art. 138 do CTN compromete a mens legis. Essencial que se direcione uma interpretação extensiva, que necessariamente conduza a equiparação da compensação ao pagamento, para que se atinja o objetivo

2. O art. 9º. da MP 303/2006 criou, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos arts. 1º. e 8º., a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (cº ompensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal.

3. É usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma pletera de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.

4. Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito). Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9º. da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade ex officio, como se deu neste caso.

5. Ainda que não se considerasse que a compensação configura, na hipótese específica destes autos, uma modalidade de pagamento da dívida tributária, ganha relevo o fato de a compensação ter sido realizada de ofício, pois demonstra que o Fisco suprimiu até mesmo a possibilidade de o contribuinte, depois de receber o valor que lhe era devido, resolver aderir à forma favorecida de pagamento, prevista no art. 9º. da MP 303/06.

6. A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do fiscal na arrecadação de tributos, por legítima que seja essa pretensão, porquanto os dispositivos que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas, sendo essencial, para o propósito pacificador, a atuação judicial de feitiço moderador.

7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido. (REsp 1122131/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2016, DJe 02/06/2016)

² AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.

1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.

2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.

3. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1136372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 18/05/2010)

essencial do instituto que é (ou deveria ser) a regularização dos débitos dos contribuintes. Independente do instrumento utilizado para a concretização desta intenção do legislador, esta última deve ser atendida em sobreposição à finalidade meramente arrecadatória. O fato da compensação estar sujeita a posterior homologação também não deve ser um óbice à tese aqui sustentada e defendida, uma vez que tal cenário não traz qualquer alteração, até porque o pagamento também está sujeito à homologação no prazo de 5 (cinco) anos e mesmo assim é considerada como a principal forma de satisfação do art. 138 do CTN.

A única diferença entre o recolhimento e a compensação reside no fato de que, na compensação, o contribuinte se vale do excesso de um recolhimento que realizou anteriormente em valor maior que o devido, ou seja, utiliza parte de um recolhimento (pagamento) que já existe, mas que fez indevidamente ou em valor maior do que deveria. Portanto o raciocínio que aqui se firma é o de que a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Desta forma, a compensação atende à exigência do artigo 138 do CTN e, diante do preenchimento de outros requisitos já destacados na concretude deste caso, o contribuinte faz jus ao benefício da denúncia espontânea.

48. É mais importante ressaltar que a compensação se equipara a pagamento, já que se trata de algo que já foi pago a maior e por isso há necessidade de se reaver o valor. Assim, diante do caso concreto está visível a possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea e não há que se falar da aplicação de multa moratória.

49. Além disso, certo é que a multa representa sempre uma penalidade. Desde a entrada em vigor do atual Código Tributário Nacional, nosso sistema tributário não mais distingue multas meramente moratórias de multas punitivas em geral. A mora é compensada pela correção monetária e pelos juros moratórios previstos em lei.

50. Incabível a imposição de multa moratória sobre os débitos com compensações declaradas após os respectivos vencimentos, dado que as compensações foram realizadas anteriormente ao início de qualquer procedimento de fiscalização, ficando caracterizada a denúncia espontânea.

51. Ressalta-se que, além da existência de pagamento, o único requisito adicional exigido pelo Superior Tribunal de Justiça é o da espontaneidade e prévia confissão do contribuinte da infração, antes de qualquer conhecimento do Fisco.

52. Tal entendimento segue a mesma linha do que expõe a doutrina majoritária, como bem esclarece Hugo de Brito:

“O sujeito passivo que procura o Fisco, espontaneamente e confessa o cometimento de infração não será punido. Sua responsabilidade fica excluída pela denúncia espontânea da infração. Mas se o cometimento da infração implicou o não pagamento de tributo, a denúncia há de ser acompanhada do pagamento do tributo devido.”³

53. Além dos acórdãos paradigmas trazidos acima, os quais expressam claramente o posicionamento dos colegiados pela possibilidade de oferecimento da compensação como mecanismo materializador da denúncia espontânea, o CARF também já se pronunciou em outras oportunidades - nesse mesmo sentido - sobre a matéria. Nessa linha, os acórdãos n.ºs: 9101-003.687, 9101-004.636, 1201-001.748, 1803-002.091, entre outros.

54. Por via de consequência, resta nítida possibilidade de restituição da multa moratória recolhida indevidamente pela Recorrente quando do pagamento em atraso do IRPJ, já que realizado antes do início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal por parte da autoridade administrativa.

³ 5 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 40. Ed. São Paulo: Malheiros, 2019. Pg. 168

55. Sendo assim, é evidente que o entendimento do acórdão recorrido não pode prosperar. E tal afirmação também tem fundamento pelo fato de que esse posicionamento vai contra toda a jurisprudência administrativa e judicial existente sobre a matéria e a ausência de reforma do v. acórdão recorrido pode configurar a situação de cerceamento do direito de defesa, prevista no art. 59, II do Decreto 70.235/72.

56. Ora, a Recorrente espera que esta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, se paute em julgamentos anteriores e não ratifique um posicionamento que não possui qualquer fundamento legal, oriundo de uma mera interpretação totalmente restritiva da redação do art. 138 e que vai contra o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e jurisprudência do CARF sobre a matéria.

57. Diante de todo o exposto, a Recorrente requer a reforma do r. acórdão recorrido para que seja integralmente homologada a PER/DCOMP nº 37386.59036.220514.1.3.04-0937, pois o crédito pleiteado, conforme demonstrado, decorre de multa de mora indevidamente recolhida em sede de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e o acórdão recorrido reformado para reconhecimento do direito creditório e homologação da compensação declarada.

Os autos foram remetidos à PGFN em 22/06/2023 (e-fl. 270), e retornaram na mesma data com contrarrazões (e-fls. 271/283) nas quais a PGFN apenas expõe razões para o improvimento do recurso especial, das quais destaca-se:

7. Em 11/11/11, a contribuinte formalizou PER/DCOMP com o propósito de quitar a estimativa de IRPJ de outubro de 2011, pelo valor de R\$ 760.730,73.

8. Em 15/12/11, apresentou DCTF informando o respectivo débito. No ano seguinte, em 25/9/12, efetuou pagamento de R\$ 165.577,21 (R\$ 129.529,24 para o tributo, R\$ 25.905,84 para a multa de mora e R\$ 10.142,13 para os juros de mora), mediante Darf, destinado ao mesmo débito.

9. Finalmente, em 1º/7/13, entregou DCTF retificadora, acrescentando o valor da estimativa em R\$

129.529,24.

10. O crédito utilizado em compensação corresponde à multa de mora, paga no Darf de 25/9/12.

11. A defesa centra foco na possibilidade de afastamento da responsabilidade sobre a multa moratória, em face da denúncia espontânea, uma vez que foi acompanhada do pagamento do tributo e juros de mora, conforme preconiza o art. 138 do CTN:

[...]

12. A situação que se analisa não atende ao requisito da concomitância da quitação, conforme expresso no Ato Declaratório PGFN 8/11. Existe uma dissintonia entre o momento do pagamento sobre o qual a contribuinte alega possuir crédito de R\$ 25.905,84, concretizado em 25/9/12, e a datas em que o tributo foi declarado: 15/12/11 e 1/7/13. Diante dessa situação, não se pode afirmar que o pagamento, quando efetivado, seria relativo a tributo devido. O montante do tributo somente foi confirmado definitivamente com a apresentação da última DCTF.

[...]

15. Tomando por premissa que “deve ser considerada ocorrida a denúncia espontânea apenas na sua acepção primária de pagamento do débito concomitantemente a apresentação da declaração [...]”, a Nota Técnica Cosit 19/12 assim dispôs: 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:

[...]

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp; [...]

16. A responsabilidade pela infração não pode ser excluída no presente caso, pois não foi efetuado o pagamento do tributo devido e dos juros de mora – condição exigida pelo art. 138 do CTN –, já que uma parte da estimativa foi extinta por compensação.

17. Portanto, não há pagamento indevido ou a maior em relação ao Darf indicado no PER/DCOMP.

18. 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.

19. Há posicionamentos jurisprudenciais que equiparam a compensação ao pagamento, para fins de cumprimento do requisito para gerar os efeitos da denúncia espontânea. No entanto, esse não tem sido o pensamento majoritário e atual, como pode ser observado pelos seguintes acórdãos do STJ: AREsp 174514/CE, Primeira Turma, relatado pelo ministro Benedito Gonçalves, DJ 10/9/2012; AgREsp 1461757/RS, Segunda Turma, relatado pelo ministro Mauro Campbell Marques, DJ 17/9/2015; AgInt no REsp 1585052/RS, Segunda Turma, relatado pelo ministro Humberto Martins, DJ 14/6/2016.

20. A denúncia espontânea do direito tributário tem simetria com o arrependimento eficaz do direito penal. Neste campo jurídico, não há o afastamento integral das responsabilidades do confessante, uma vez que ele responde pelos atos praticados até o arrependimento (art. 15 do Código Penal). A interpretação tributária ora adotada pelo Judiciário, que afasta também a multa de mora, acaba conferindo o mesmo tratamento dado ao pagador pontual àquele que paga com atraso, impedindo que a sanção moratória cumpra a sua finalidade.

21. Assim, multa moratória deveria ser tratada diferentemente da multa de ofício, ainda que igualmente possua componente de natureza punitiva (historicamente já preponderou natureza indenizatória). Os fundamentos jurídicos são distintos: a existência da multa moratória é baseada exclusivamente na lei, enquanto a multa de ofício ainda depende do ato administrativo para se constituir.

Requer, assim, que o recurso especial seja improvido.

Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Com respeito à arguição de nulidade do acórdão recorrido, trazida em recurso especial, importa observar que, embora indique dois acórdãos deste Conselho que teriam reconhecido o *vício de ausência de fundamentação* como ofensivo aos *artigos 31 e 59, II do Decreto nº 70.235/72*, a Contribuinte não o fez para suscitar divergência jurisprudencial, e sim para ilustrar a arguição que, em seu entendimento, deveria ser aqui apreciada como matéria de ordem pública.

O histórico traçado no voto desta Conselheira, condutor do Acórdão n.º 9101-006.040⁴, bem evidencia os limites reconhecidos por este Colegiado para decisão de questões externas a dissídios jurisprudenciais demonstrados:

A Contribuinte argúi a nulidade da decisão do Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, que rejeitou os embargos por ela opostos.

Este Colegiado reafirma recorrentemente o entendimento de que a competência de julgamento em sede de instância especial se limita aos dissídios jurisprudenciais admitidos pela Presidência de Câmara competente, impedindo a apreciação de arguições autônomas de nulidade veiculadas em recurso especial. Para ilustrar esse entendimento, tem-se, por exemplo, a manifestação desta Conselheira no voto condutor do Acórdão n.º 9101-005.466, em face de arguição de nulidade do acórdão ali recorrido que, na visão da Contribuinte seria *nulo por não apreciar praticamente nenhum dos fundamentos e provas trazidos* para evidenciação do direito creditório compensado. O recurso especial da Contribuinte fora admitido acerca da *necessidade de efetiva análise do crédito utilizado*, que seria distinto do equivocadamente informado na Declaração de Compensação – DCOMP, e esta Conselheira ponderou, no conhecimento do recurso especial, que:

Registre-se que, considerando a competência deste Colegiado, limitada à solução de dissídios jurisprudenciais previamente admitidos na forma dos arts. 67 a 71, do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, o conhecimento do recurso especial se restringe às matérias que tiveram seguimento em exame de admissibilidade do recurso especial. As questões suscitadas como de “ordem pública” e que ensejariam a nulidade do acórdão recorrido serão apreciadas, apenas, no ponto em que afetam as matérias admitidas.

Vale também recordar o entendimento da maioria deste Colegiado firmado no Acórdão n.º 9101-004.823⁵, refletido nos seguintes termos do voto condutor desta Conselheira:

Na sessão de julgamento, a Conselheira Lívia De Carli Germano levantou preliminar de nulidade do acórdão recorrido por suposta inovação na fundamentação, eis que o acórdão recorrido tomou por base o artigo 13 da Lei n.º 9.249/95, não mencionado na acusação fiscal. Tal preliminar teve por fundamento o §2º do artigo 60 da Lei 9.784/99, segundo o qual “*O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.*”. A questão, porém, foi rejeitada por maioria pelo Colegiado, sob a premissa de que cabia à Contribuinte ter suscitado o vício, restando evidenciado, por sua conduta de interpor recurso especial para suscitar divergência jurisprudencial acerca do mérito da questão, sem abordar a inovação em questão, que não houve prejuízo à sua defesa, aplicando-se o art. 60 do Decreto n.º 70.235/72 que dispensa o saneamento de irregularidades em tais circunstâncias. Ademais, prevalece o entendimento de que o ponto suscitado pela Conselheira Lívia De Carli Germano somente poderia ser apreciado se a Contribuinte cumprisse os requisitos regimentais para estabelecer a competência deste Colegiado, mediante apresentação de recurso especial indicando paradigmas nos quais outros Colegiados do CARF negassem a aplicação de norma de regência da matéria porque não indicada no lançamento tributário.

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiu na matéria a Conselheira Lívia De Carli Germano.

Estas as razões, portanto, para REJEITAR a preliminar de nulidade, suscitada de ofício pela Conselheira Lívia De Carli Germano.

No presente caso, a Contribuinte arguiu obscuridade no voto vencedor do acórdão recorrido por *não esclarecimento dos fundamentos específicos para a rejeição da prova produzida pela Recorrente, especialmente quando se considera tratar-se na espécie de autuação fundada em presunção legal de pagamento sem causa e ausência de escrituração*. O Conselheiro Relator originário restara vencido em seu entendimento favorável à Contribuinte, e o Conselheiro Redator do voto vencedor teria se limitado a *reproduzir os argumentos da DRJ e da fiscalização*, deixando de expor seus elementos de convicção e se contrapor ao voto vencido.

Depois de discorrer sobre as características da prova em referência no contexto destes autos, a Contribuinte aduz que a rejeição monocrática dos embargos resultou na *manutenção dos vícios apontados que implicam diretamente no cerceamento do direito de defesa da contribuinte*. Demanda, assim, manifestação no voto condutor do acórdão recorrido acerca da *relação entre a falta de apresentação dos extratos das contas internacionais e as infrações específicas imputadas à Recorrente (pagamento sem causa; ausência de escrituração), ou seja, porque a ausência desses extratos seria indispensável no presente caso, onde a acusação de omissão de receitas não decorre de ausência de comprovação de depósitos bancários nas referidas contas, mas sim, repita-se à exaustão, de alegados pagamentos sem causa e ausência de escrituração*.

A manifestação contestada está assim vertida no despacho de e-fl. 12859/12861:

Quanto ao primeiro vício, inexistente razão à embargante.

O voto vencedor, acompanhando a decisão de piso, entendeu que a não apresentação dos extratos do BNP e do Bank of Ireland prejudica a formação de prova indireta capaz de afastar as presunções legais de omissão de receita (com base na falta de escrituração de pagamentos) e de pagamentos sem causa. Os referidos "pagamentos" são aqueles tomados como base para a autuação (totalizados anualmente no quadro elaborado no início do voto vencido). Assim, entendeu-se que os valores que saíram das contas discriminadas naquele quadro (mantidas no MERCHANTS BANK NYC e outros) referiam-se a pagamentos que não haviam sido escriturados e eram destituídos de causa. A escrituração dos valores recebidos no País e dos valores posteriormente utilizados para pagamentos relacionados aos serviços prestados, bem como o reconhecimento desses serviços como causa, não foram admitidos porque estavam diretamente vinculados com outra conta bancária, isto é, a conta mantida no Banco do Brasil.

Particularmente, não concordei com esse entendimento (e isso ficou expresso no voto vencido), contudo, o raciocínio é claro: como a prova indireta não pôde ser formada, não foram aceitas a escrituração e a causa alegadas.

[...]

Pelo exposto, concluo que o Acórdão n.º 1401-001.550 foi omissivo quanto ao segundo e terceiro vícios acima apontados, pelo que proponho sejam ADMITIDOS os embargos interpostos.

[...]

Com fundamento nas razões expendidas na informação retro, declaro a procedência das alegações suscitadas, de forma que ADMITO os embargos de declaração interpostos por FIGWAL TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA, em face do Acórdão n.º 1401-001.550, de 01 de março de 2016, para suprir as omissões quanto ao não afastamento da multa qualificada e à aplicação do REsp n.º 973.733/SC (recurso repetitivo) na questão da decadência.

Tal questionamento guarda relação com a primeira matéria suscitada no recurso especial, e que não teve seguimento em exame de admissibilidade, sob os seguintes fundamentos (e-fls. 13028/13033):

[...]

A negativa de seguimento foi reafirmada em sede de agravo, ocasião em que a Presidência da CSRF adentrou aos questionamentos dirigidos contra a validade do despacho que rejeitou parcialmente os embargos de declaração da Contribuinte (e-fls. 13055/13061):

[...]

Apesar da correspondência com a matéria que não teve seguimento, a arguição deduzida pela Contribuinte não afetou o exame de admissibilidade, vez que os paradigmas indicados se pautaram em circunstâncias fáticas substancialmente distintas, sem que a Contribuinte lograsse selecionar casos nos quais o ônus da prova para constituição de presunção de omissão de receita fosse debatido na forma por ela demandada.

Se a divergência admitida guardasse correspondência com o vício apontado em embargos de declaração, as considerações da Contribuinte deveriam, necessariamente, ser tomadas como aspectos rejeitados na admissibilidade dos embargos, integrando-se ao acórdão recorrido para verificação da existência da divergência jurisprudencial, o que atribuiria a este Colegiado a competência para dizer se o Colegiado *a quo* foi omissivo ou, ao menos, obscuro, na apreciação do ponto suscitado.

Contudo, como a divergência correspondente ao vício não teve seguimento, tem-se que, sem se desincumbir de seu ônus recursal de demonstração de dissídio jurisprudencial, a Contribuinte pretende, por via transversa, a revisão de decisão monocrática de exame de admissibilidade de embargos de declaração e, em consequência, uma nova apreciação de seus argumentos de defesa pelo Colegiado *a quo*. O caso, portanto, assemelha-se a outras arguições de nulidade internas ao acórdão recorrido, apesar de vertida em nulidade do despacho de admissibilidade dos embargos de declaração.

Nos termos do art. 65, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 39/2016, é definitiva a decisão que rejeita *embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas*. Deflui daí que não há possibilidade de outro órgão do CARF revisar a decisão definitiva do Presidente de Turma que rejeita os embargos, podendo se cogitar, apenas, de revisões indiretas mediante constituição de divergência jurisprudencial passível de apreciação por este Colegiado, ou de revisão hierárquica por nulidades na forma do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Ausente demonstração de dissídio jurisprudencial admitido para apreciação deste Colegiado, e diante da validade formal da decisão que admitiu parcialmente os embargos de declaração, vez que editado por autoridade competente e com motivação expressa, não há possibilidade regimental de este Colegiado adentrar a esta motivação e avaliar sua validade para decidir se houve, como alegado pela Contribuinte, cerceamento ao seu direito de defesa na fundamentação expressa pelo Conselheiro Redator do voto vencedor do acórdão recorrido.

Ademais, como também decidido recentemente por este Colegiado no Acórdão nº 9101-005.805, que por maioria de votos⁶ acompanhou o entendimento assim expresso esta Conselheira:

Contudo, referida arguição foi veiculada em recurso especial, no prazo de 15 (quinze) dias estipulado para esse recurso e dirigida à apreciação deste Colegiado, cuja competência está limitada à solução de dissídios jurisprudenciais. Em tais circunstâncias, não é possível nem mesmo aplicar a fungibilidade para dirigir a irrisignação à autoridade hierarquicamente superior que eventualmente poderia se afirmar competente para revisão do ato apontado como irregular, qual seja, a rejeição dos embargos de declaração pela Presidência

⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício) e divergiu na matéria a Conselheira Lívia De Carli Germano.

da Turma *a quo*, mormente tendo em conta que o prazo máximo para recursos hierárquicos, na forma na Lei n.º 9.784/99⁷, seria de 5 (cinco) dias. Recorde-se, ainda, que no âmbito do contencioso administrativo especializado, o art. 37 do Decreto n.º 70.235/72 dispõe que *o julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno* e o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015 e alterado pela Portaria MF n.º 39/2016, não prevê recurso contra a decisão que rejeitar embargos de declaração, ao estabelecer, em seu Anexo II, art. 65, §3º que *o Presidente não conhecerá os embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas*, de modo que eventual questionamento desta decisão somente poderia ser cogitado pela via hierárquica.

Esclareça-se que referida arguição foi deduzida em preliminar do recurso especial e dirigida a este Colegiado sem caracterização de dissídio jurisprudencial, circunstância bem observada pela Presidência de Câmara, que negou-lhe seguimento como matéria de recurso especial. De toda a sorte, desnecessária seria essa providência porque, como preliminar de recurso especial, sua apreciação caberia diretamente a este Colegiado. Contudo, em sede de conhecimento, impõe-se aqui REJEITAR seu CONHECIMENTO, porque dirigida a autoridade incompetente e para além do prazo que permitiria cogitar de sua conversão em outra modalidade de irresignação contra o ato administrativo questionado.

Por tais razões, NEGA-SE CONHECIMENTO à arguição de nulidade do exame de admissibilidade dos embargos de declaração

Em declaração de voto apresentada no Acórdão n.º 9101-006.407⁸, esta Conselheira concordou com os demais membros do Colegiado em distinguir arguição de nulidade externa à demonstração de divergência que seria passível de apreciação nesta instância especial:

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento, a alegação se funda em *ausência de motivação e dos pressupostos legais da autuação*, e repete argumentação apresentada em impugnação e recurso voluntário e rejeitada no acórdão recorrido sob a premissa de que não foram trazidos *fatos e provas daquilo que se afirma, sequer indícios do que se alega,*, para além de se constatar que *há clareza e correta descrição dos fatos e enquadramentos legais, que chegam ser até redundantes em várias trechos do Termo de Verificação Fiscal, com relato de 38 folhas (fora os anexos)*. Assim, não se trata de fato novo ou de argumento de defesa que deixou de ser apresentado ou apreciado nestes autos, constituindo a rejeição de seus argumentos decisão que somente pode ser revista nesta instância especial se demonstrado o regular dissídio jurisprudencial. Descabe, assim, conhecer da referida arguição.

Distintamente, a preliminar de nulidade da intimação do acórdão recorrido representa arguição de cerceamento de direito de defesa que somente tem lugar nesse momento e deve ser necessariamente apreciada por este Colegiado, inclusive como prejudicial do conhecimento do recurso especial, por ter o potencial de afetar a validade de ato que lhe é anterior.

Diz a Contribuinte que o acórdão recorrido não lhe foi cientificado em *seu endereço virtual do e-CAC, e nem por nenhum outro meio, tendo o i. Conselho se limitado a publicar, de modo geral, a r. decisão no diário oficial.*

⁷ Art. 24. Inexistindo disposição específica, os atos do órgão ou autoridade responsável pelo processo e dos administrados que dele participem devem ser praticados no prazo de cinco dias, salvo motivo de força maior.

⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Como se vê às e-fls. 32633/32634 e 32666, a Contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido por via postal, mediante correspondência entregue em seu domicílio tributário (Av. Dep. Esteves Rodrigues, 840, And 2 – Centro – Montes Claros/MG) em 29/09/2021. Ocorre que antes mesmo da devolução do aviso de recebimento da correspondência, a Contribuinte já apresentara o recurso especial em 01/10/2021, assim arguindo que não fora cientificada do acórdão recorrido.

Em tais circunstâncias, a Contribuinte ainda dispunha de 15 (quinze) dias contados da ciência postal em 29/09/2021 para complementar seu recurso especial, mas não o fez. E isto provavelmente porque, tendo em conta o conteúdo de sua defesa, já a havia deduzido por inteiro, por dispor do acórdão recorrido, em razão de sua publicação no sítio do CARF ocorreu em 16/09/2021.

De toda a sorte, adicione-se que o Decreto nº 70.235/72 estabelece em seu art. 23, §3º que *os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência*. Logo, a autoridade local pode optar pela ciência por via postal ou por meio eletrônico, meios previstos nos incisos II e III do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, apenas devendo observar, na hipótese de opção pela ciência por meio eletrônico, se o sujeito passivo dispõe do domicílio tributário específico exigido para tanto, na forma do art. 23, § 4º, inciso II, do mesmo diploma legal.

Por tais razões, deve ser REJEITADA a preliminar de nulidade da intimação para ciência do acórdão recorrido

O caso presente guarda semelhança com o precedente nº 9101-004.823, mas sem que a Contribuinte tenha arguido, como divergência jurisprudencial autônoma, ainda que sem seguimento, a nulidade do acórdão recorrido ou do exame de admissibilidade de embargos. A Contribuinte alegou em embargos que a caracterização da denúncia espontânea não foi examinada em face do recolhimento promovido em atraso, mas sim tendo em conta a compensação declarada para liquidação de outra parcela do esmo débito. E os embargos de declaração foram rejeitados porque este foi o critério adotado no voto condutor do acórdão recorrido, compreendendo-se inexistir omissão neste ponto. Sob esta ótica, para submeter a discussão a esta instância especial, cumpriria à Contribuinte suscitar divergência jurisprudencial quanto à invalidade da decisão assim operada, apresentando paradigma que concluísse em sentido diverso no âmbito processual, ou paradigma que analisasse a questão de fundo sob a ótica suscitada nos embargos.

Contudo, no recurso especial a recorrente deduziu a invalidade do acórdão recorrido apenas em preliminar de nulidade, como matéria de ordem pública, e limitou a divergência jurisprudencial ao entendimento firmado pelo Colegiado *a quo* a partir da análise original, cuja forma foi questionada em embargos. Assim, diante da competência limitada desta instância especial, não há como avaliar se a análise dos fatos no acórdão recorrido é válida, ou não, bem como se a denúncia espontânea, na hipótese de liquidação de débito por compensação e por pagamento em atraso, deveria ter seus requisitos avaliados apenas em face da parcela paga em atraso.

Ainda, em linha com o precedente nº 9101-005.805, eventual derivação da arguição de nulidade para o despacho de rejeição dos embargos, no presente caso também não seria possível: *nem mesmo aplicar a fungibilidade para dirigir a irresignação à autoridade hierarquicamente superior que eventualmente poderia se afirmar competente para revisão do ato apontado como irregular, qual seja, a rejeição dos embargos de declaração pela*

Presidência da Turma a quo, mormente tendo em conta que o prazo máximo para recursos hierárquicos, na forma na Lei n.º 9.784/99⁹, seria de 5 (cinco) dias.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO à referida arguição de nulidade.

Quanto à divergência jurisprudencial admitida, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

No mérito, considerados os limites do litígio estabelecidos com a divergência jurisprudencial demonstrada, expressos no âmbito do conhecimento, inicialmente importa contextualizar que, apesar do paradigma identificado pela Contribuinte, a 1ª Turma da CSRF há muito se manifesta contrariamente à caracterização de denúncia espontânea na compensação de débitos em atraso. Neste sentido são os seguintes julgados:

MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente da utilização de débitos vencidos em Declaração de Compensação DCOMP. (Acórdão n.º 9101-002.218 - Sessão de 3 de fevereiro de 2016).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento, mormente quando as compensações promovidas em atraso não foram acompanhadas dos juros de mora devidos. (Acórdão n.º 9101-002.516 - Sessão de 13 de dezembro de 2016).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN. (Jurisprudência das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça STJ). (Acórdão n.º 9101-002.969 - Sessão de 5 de julho de 2017).

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

DENUNCIACIÃO 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. (Acórdão n.º 9101-004.231, de 6 de junho de 2019).

⁹ Art. 24. Inexistindo disposição específica, os atos do órgão ou autoridade responsável pelo processo e dos administrados que dele participem devem ser praticados no prazo de cinco dias, salvo motivo de força maior.

Na mesma linha foi a decisão, por voto de qualidade¹⁰ proferida na sessão de 10 de setembro de 2019, e objeto do Acórdão n.º 9101-004.384 e a mais recente decisão, por maioria de votos¹¹, proferida na sessão de 6 de agosto de 2022 e objeto do Acórdão n.º 9101-006.220.

Do voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.516 são extraídos os fundamentos que se prestam se contrapor ao entendimento expresso nos paradigmas:

O cabimento da multa de mora sempre foi objeto de discussão frente ao entendimento da Administração Tributária de que seu acréscimo seria exigível em todos os casos de recolhimento em atraso. Argumentava-se, como de fato o fez a PFN, em suas razões recursais, que o art. 138 do CTN somente excluía a imposição de multa de ofício, mormente tendo em conta que o mesmo diploma legal, em seu art. 134, parágrafo único, reconhecia a existência de penalidades de cunho moratório, além de trazer ressalva, em seu art. 161, acerca da possibilidade de penalidades se somarem aos juros de mora devidos em face de crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Admitir-se que o recolhimento espontâneo do tributo em atraso deveria ser acompanhado, apenas, de juros de mora, resultaria na completa impossibilidade de exigência da multa de mora, pois se o recolhimento fosse promovido antes do início do procedimento fiscal a multa de mora não seria cobrada e, se iniciado o procedimento fiscal, já seria o caso de aplicação da multa de ofício.

Contudo, em 08 de setembro de 2008, parte da discussão foi pacificada com a publicação da Súmula n.º 360, pelo Superior Tribunal de Justiça:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Consolidou-se o entendimento no sentido de que o **pagamento** a destempo, ainda que **acrescido de juros de mora**, não caracterizaria denúncia espontânea da infração, vez que o Fisco já tinha conhecimento dos valores devidos em razão de prévia declaração apresentada pelo sujeito passivo. Neste sentido, também, os julgados proferidos, logo na seqüência, no Recurso Especial n.º 886.462-RS e no Recurso Especial n.º 962.379-RS, já na sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do antigo Código de Processo Civil. Da ementa do primeiro extrai-se:

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.

TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1 - Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido .

¹⁰ Participaram do julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e restaram vencidos os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella.

¹¹ Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), e restaram vencidos os Conselheiros Livia de Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

2. *Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.*

No voto condutor deste julgado, o Ministro Teori Albino Zavascki destacou sua abordagem do tema no julgamento de Embargos de Declaração no Recurso Especial n.º 541.468:

" (...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários cuja existência já esteja formalizada (=créditos tributários já constituídos) e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória. Nesse sentido: Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., SP, Saraiva, 2004, p. 440.

Conforme assentado em precedente do STJ, "não há denúncia espontânea quando o crédito em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento"

Observou, ainda, que o alcance da jurisprudência consolidada limitava-se à não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte:

4. *Importante registrar, finalmente, que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação. A propósito, reporto-me às razões expostas em voto de relator, que foi acompanhado unanimemente pela 1ª Seção, no AgRG nos EREsp 804785/PR, DJ de 16.10.2006:*

"(...) 4. Isso não significa dizer, todavia, que a denúncia espontânea está afastada em qualquer circunstância ante a pura e simples razão de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. Não é isso. O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN. Nesse sentido, o seguinte precedente:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA NÃO CONSTANTE DA DCTF. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. É cediço na Corte que 'Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.' (REsp n.º 624.772/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31/05/2004) 2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. Precedentes: REsp n.º 402.706/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003; AgRg no REsp n.º

463.050/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002; e EDcl no AgRg no REsp n.º 302.928/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002. 3. Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais. 4. In casu, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor. 5. Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o conseqüente autolancamento de tributos aquém do realmente devido, antecipase a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede o recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios." (AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005"".

(*) destaquei

Nestes termos, resta claro que **o pagamento** em atraso do tributo devido, ainda que **acrescido dos juros de mora** e promovido antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, não caracteriza denúncia espontânea, se houve prévia declaração constitutiva do débito. Em tais circunstância, o lançamento é desnecessário, o Fisco pode promover a cobrança do crédito tributário e o sujeito passivo está obrigado a pagá-lo com o acréscimo de multa de mora, além dos juros de mora.

Consolidado o entendimento de que era devida multa de mora no pagamento em atraso de débitos declarados, estabeleceu-se a pretensão de aplicação do entendimento sumulado a *contrario sensu*, ou seja, a exclusão da multa de mora nos casos de pagamento em atraso de débitos não declarados. Isto também porque o Superior Tribunal de Justiça firmou a natureza punitiva da multa moratória ao cancelar a Súmula STJ n.º 191, segundo a qual *inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória*, e substituí-la pela Súmula STJ n.º 565, no sentido que *a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência*.

Emerge daí a discussão acerca da necessidade de **o pagamento, além de ser acrescido dos juros de mora**, ser acompanhado de instrumento de denúncia da infração, bem como se esta denúncia deveria se dar por meio de documento constitutivo do crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em sede de recursos repetitivos acerca da hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. A ementa do julgado proferido no Recurso Especial n.º 1.149.022SP é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 conseqüente 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 543C, 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. *Conseqüentemente, 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

De tudo o quanto foi exposto até este momento sobressai a necessidade, para a configuração da denúncia espontânea, de que haja **pagamento total do tributo anteriormente não declarado, acompanhado dos juros de mora**, antes de iniciado procedimento de ofício.

[...]

É certo que a compensação e o pagamento são formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, incisos I e II do CTN. Com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a compensação mediante apresentação de Declaração de Compensação

expressamente reconhecida como extintiva do *crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação*¹².

Nestes termos, a compensação deixa de ser precedida de pedido para ser promovida com efeitos extintivos imediatos, descritos de forma semelhante à extinção prevista no art. 156, VII do CTN, para os casos de *pagamento antecipado e homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º*. Cogitase, assim, da equiparação da compensação a pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea e conseqüente afastamento da multa de mora na liquidação de débitos em atraso, caso o direito creditório apontado pelo sujeito passivo seja reconhecido ao menos parcialmente.

Inicialmente cumpre observar que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos acerca da aplicação do art. 138 do CTN se restringiram a casos nos quais houve efetivo pagamento, o que autoriza a livre convicção acerca da questão.

Contudo, é possível recolher daqueles julgados a conclusão de que a denúncia espontânea somente se caracteriza quando reporta fato desconhecido pelo Fisco. A partir deste pressuposto, sem adentrar à equiparação da compensação a pagamento, é possível excluir a ocorrência de denúncia espontânea em face de débito antes confessado e posteriormente informado em DCOMP para extinção mediante compensação. Já com referência aos débitos não declarados, considerando que a DCOMP é, também, instrumento de confissão de dívida, a indicação de débitos em atraso para compensação **com acréscimo**, apenas, **dos juros de mora**, representaria conduta semelhante àquela examinada no Recurso Especial n.º 1.149.022-SP, em rito de recursos repetitivos, a demandar avaliação acerca admissibilidade da compensação como forma de extinção hábil a conferir os benefícios da denúncia espontânea.

Invocando manifestação da Coordenação de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil favorável ao reconhecimento da denúncia espontânea em face de compensação, o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo assim se posicionou no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.673:

[...]

*Em que pese a controvérsia acerca da possibilidade ou não de restar configurada a denúncia espontânea quando o pagamento se dá por compensação, a Receita Federal, através da Nota Técnica n.º 1 COSIT de 18/01/2012, com fundamento no Ato Declaratório PGFN n.º 4 de 2011 e Ato Declaratório PGFN n.º 8 de 2011, reconhece que a declaração de compensação, se **atendidos os demais requisitos**, pode configurar denúncia espontânea.*

E isto porque, a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Sendo forma de pagamento, a compensação atende ao exigências do artigo 138 do CTN acima transcrito que dispõe que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora...”

Transcrevo abaixo, a parte da Nota Técnica n.º 1 COSIT de 18/01/2012, que trata do assunto:

¹² Lei n.º 9.430, de 1996: 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 n.º 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)

“ Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação 18 Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:

a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplicasse o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art 138 do ;

(...)

Revisão de ofício do lançamento

19. Uma vez identificadas pelas unidades da RFB as situações em que se configuram a denúncia espontânea, não deve ser exigida mais a multa de mora”

Ainda que assim não fosse, a denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), assegura ao contribuinte que confessar uma infração ao dever de pagar determinado tributo a exclusão da multa que seria devida como penalidade por ter deixado de cumprir a obrigação tributária.

Tal norma decorre do princípio da boa-fé que deve nortear as relações obrigacionais entre Fisco e contribuinte e, por conta disso, somente se aplica no caso de o Fisco não ter detectado a infração em abertura de procedimento específico de fiscalização antes do contribuinte revelar tal fato à autoridade fiscal.

A forma clássica de extinção do crédito tributário (aqui entendido como obrigação tributária), é o pagamento, como aliás diz expressamente o artigo 156, I, do CTN.

Contudo, o próprio artigo 156, em seu inciso II, elege a compensação também com o forma de extinção do tributo Não poderia ser diferente, pois a compensação nada mais é do que um encontro de contas entre devedor e credor, em que ambos possuem um débito e um crédito respectivo que se compensam, não havendo necessidade de que cada um pague sua dívida para com o outro.

A compensação é aplicada plenamente no direito privado e foi também prevista no direito tributário.

A peculiaridade é que no caso dos tributos somente a lei de cada ente tributante pode definir as hipóteses de compensação e as regras a ela aplicáveis.

No caso de tributos federais, apesar de o CTN ser de 1966, a compensação somente veio a ser inicialmente prevista pela Lei nº 8.383, de 1991.

Atualmente a Lei nº 9.430, de 1996, com diversas alterações, é quem disciplina no âmbito federal a compensação de tributos, sendo que há normas da Receita Federal que regulamentam o instituto.

O artigo 74 da Lei 9.430 é expresso em dizer que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua posterior homologação — essa última expressão apenas significa que a compensação será analisada pelo Fisco no prazo de cinco anos para ser então homologada ou não.

Assim, sendo a compensação uma extinção de obrigação tributária legalmente reconhecida, não há dúvidas de que quando o contribuinte usa o encontro de contas para pagar determinado tributo, e desde que possa se aplicar a regra do art. 138 do CTN (especialmente que o tributo não tenha sido objeto prévio de fiscalização pela Receita Federal), a multa não poderá incidir nessa hipótese.

Ocorre que a Receita Federal (conforme Nota Técnica Cosit n.º 19/2012 e Solução de Consulta da Cosit n.º 384/2014) tem manifestado ultimamente o entendimento no sentido de que a compensação não teria sido expressamente

contemplada pelo artigo 138 do CTN que somente se referiria ao “pagamento” como hipótese que permite a denúncia espontânea.

Ora, essa interpretação do Fisco, além de ser totalmente literal, o que já é um absurdo em si mesmo, contraria a interpretação sistemática que deve ser feita dessa norma com as demais regras do próprio CTN e da Lei 9.430.

Se o CTN e a Lei 9.430 expressamente outorgam à compensação o poder de extinguir o crédito tributário, dando à compensação o mesmo efeito jurídico que o pagamento, e levando em conta ainda a própria natureza do encontro de contas como meio adequado à extinção de uma obrigação, não se pode permitir que o Fisco se apoie em interpretação literal e nitidamente arrecadatária.

Ademais, o intuito do legislador do CTN ao criar o instituto da denúncia espontânea foi o de prestigiar o contribuinte de boa-fé que se antecipa ao Fisco e declara ter cometido uma infração ao dever de pagar tributos e com isso tem assegurada a exclusão da penalidade.

O uso da compensação como forma de pagamento não pode menosprezar o direito à espontaneidade previsto na norma tributária que, por óbvio, deve prevalecer contra a interpretação totalmente literal promovida pelo Fisco Federal. O fato de a compensação depender de uma homologação do Fisco nada altera a situação, até porque o pagamento também está sujeito à homologação no prazo de cinco anos tratando-se de tributo sujeito ao auto lançamento.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio de sua 1ª Turma, já teve oportunidade de analisar essa questão no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1136372/RS, relator o ministro Hamilton Carvalhido (decisão publicada no Diário da Justiça em 18.05.2010), em que afirmou que fica caracterizada a denúncia espontânea tanto no pagamento clássico, via guia de pagamento, quanto na compensação, sendo que o único requisito para validar a denúncia espontânea é justamente o fato de o Fisco não ter tido prévio conhecimento da infração antes dessa informação ser revelada pelo contribuinte. Segue abaixo a ementa do REsp em questão, in verbis:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.

1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.

2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.

3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1136372/RS. Agravo Regimental no Recurso Especial 2009/00759399, Ministro Hamilton Carvalhido (1112), T1 Primeira Turma, 04/05/2010, DJe 18/05/2010)

Assim, superada a possibilidade de se fazer configurada a denúncia espontânea nos casos de compensação, entendo que não há mais o que se discutir.

Diante do acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar a cobrança de multa moratória sobre os débitos pagos através de compensação, uma vez que restou configurada a denuncia espontânea.

(*) destaques acrescidos

Assim, como o próprio voto consigna, a orientação da Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal contida na Nota Técnica Cosit nº 1/2012 foi revogada pela Nota Técnica Cosit nº 19/2012. Além disso, também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça foi alterado.

É que o precedente acima referido, proferido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, foi invocado na Segunda Turma daquele Tribunal ao decidir Embargos de Declaração em Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.375.380/SP, consoante expresso em sua ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.

3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.

Todavia, em julgado recente a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça reformou aquele posicionamento ao apreciar Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.585.052RS, consoante expresso no voto condutor do julgado, proferido pelo Ministro Humberto Martins:

[...]

Conforme consignado na análise monocrática, a denúncia espontânea é uma benesse legal que exige para sua implementação o pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora correspondentes.

Logo, a hipótese do art. 138 do CTN exige o pagamento do tributo que não se confunde com o pedido de compensação.

Quando, em vez de realizar o pagamento, o contribuinte apresenta pedido de compensação, a extinção do crédito tributário está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, temse por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência dos encargos moratórios.

Desse modo, sendo a compensação dependente de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.

A propósito, esse é o entendimento da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, como demonstram as ementas dos seguintes julgados:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ARTIGO 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. DISPOSITIVOS APONTADOS COMO VIOLADOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa aos art. 535 do CPC se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissivo, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.

2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo." (Súmula 211/STJ).

3. "A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN". (AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012)

4. Agravo regimental não provido" (AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 17/09/2015 – grifo nosso);

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PRETENSÃO QUE ENCONTRA ÓBICE NA SÚMULA N. 7 DO STJ. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.

1. A revisão da conclusão do acórdão recorrido, no sentido da ausência de direito líquido e certo a ser amparado pelo mandamus, importaria em novo exame do conjunto fático-probatório dos autos. Precedentes: AgRg no AREsp 144.012/MA, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, Je 15/05/2012; gRg no R sp 98 066/ G, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, Je 23/04/2012; R sp 1206178/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Je 17/11/2011; gRg no g 1378589/ F, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/09/2011.

2. A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.

3. Agravo regimental não provido" (AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012 – grifo nosso.).

Por fim, esclareço que não se desconhece o precedente citado nas razões recursais (EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015.).

Contudo, trata-se de julgamento isolado cuja tese contrária e predominante nesta Corte, com julgamento de ambas as Turmas de Direito Público, foi reafirmada pela Segunda Turma no julgamento do AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, em 03/09/2015, DJe 17/09/2015.

Ante o exposto, não tendo a agravante trazido argumento capaz de infirmar a decisão agravada, nego provimento ao agravo interno.

(negritou-se)

Vários Colegiados deste Conselho também manifestaram-se contrariamente à denúncia espontânea mediante compensação, consoante expresso nas seguintes ementas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

[...]

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA.

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. (Acórdão nº 1301-001.991, Relator Conselheiro Waldir Veiga Rocha, sessão de 03 de maio de 2016)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/1993 a 31/07/1994

[...]

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea, o art. 138 do CTN exige-se a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário.

Recurso Voluntário Negado (Acórdão nº 3802-004.034, Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, sessão de 27 de janeiro de 2015)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

IMPUTAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO AOS DÉBITOS COMPENSADOS EM ATRASO. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE. O direito creditório reconhecido deve ser imputado proporcionalmente aos débitos compensados acrescidos de multa e juros de mora devidos até a data da compensação. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional. (Acórdão nº

1302-001.736, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, sessão de 10 de dezembro de 2015)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 04/2011. ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 08/2011. ABRANGÊNCIA. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO SOBRE COMPENSAÇÃO.

Os Atos Declaratórios PGFN n.º 04/2011 e n.º 08/2011 autorizam a dispensa de contestação em ações judiciais envolvendo a denúncia espontânea, sendo que o primeiro ato define que a multa de mora deve ser afastada e o segundo ato esclarece que caracteriza a denúncia espontânea o pagamento, concomitante à retificação da declaração, da diferença de débito declarado a menor, mas ambos os atos nada dispõem sobre se a compensação configura ou não o instituto do art. 138 do CTN.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.

Para efeito da caracterização da denúncia espontânea a compensação não se equipara ao pagamento, já que possuem efeitos distintos, pois este extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior, e aquele sujeita-se a uma condição resolutória de decisão de não-homologação, que pode retornar o débito à condição de não-extinto.

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. LEGALIDADE. IMPUTAÇÃO. REGULARIDADE.

Se a declaração de compensação é entregue posteriormente ao vencimento dos débitos incidem-se multa e juros de mora, de acordo com o art. 61 da Lei n.º 9.430/96, que afasta a alegação de falta de previsão legal, sendo válido o procedimento de imputação do crédito primeiramente no principal e posteriormente nos respectivos acréscimos moratórios, e assim sucessivamente para cada débito, em ordem crescente de data de vencimento. (Acórdão n.º 1801-001.835, Relator Conselheiro Roberto Massao Chinen, sessão de 05 de dezembro de 2013)

Oportuna a transcrição dos argumentos expostos pelo Conselheiro Roberto Massao Chinen no voto condutor deste último acórdão citado:

De acordo com o legislador, o pagamento, ao lado da compensação, são espécies do gênero “modalidades de extinção”. O que vale para o gênero vale para a espécie, mas a recíproca não é verdadeira, lógica esta que se extrai do silogismo aristotélico. Se a compensação também excluísse a responsabilidade pela denúncia espontânea, porque não o fariam as demais formas de extinção do crédito tributário? A dação em pagamento em bens imóveis (inciso XI) configura denúncia espontânea? É mais razoável e prudente concluir que, se o legislador pretendesse contemplar a compensação, ou outras formas de extinção do crédito, não teria escrito somente “pagamento” no caput do art. 138 do CTN. Se assim o fez, é porque quis dizer que pagamento é pagamento, e não se confunde com compensação. E de fato, trata-se de duas espécies distintas, com efeitos diferenciados. O pagamento extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior. O mesmo não ocorre com a compensação, porque ela se sujeita a uma condição (resolutória) de decisão de não-homologação, que resolve (reverte) os efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto.

Teleologicamente falando, a denúncia espontânea guarda similaridade com o instituto do arrependimento, do direito penal, que o CP garante sob duas formas, o arrependimento eficaz (art. 15) e o posterior (art. 16). Em ambas, o benefício (responder somente pelos atos já praticados e redução da pena, respectivamente) somente é concedido quando houver prova do arrependimento (impedimento do

resultado no art. 15 e reparação do dano e restituição da coisa no art. 16). Nos dois institutos, o penal e o tributário, a função é a mesma: a prevalência da premiação sobre o castigo. Se no direito penal exige-se certeza de que o acusado está arrependido, o mesmo vale para a denúncia espontânea. E tal certeza somente é obtida pelo pagamento.

Art. 15 O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados.(Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Art. 16 Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

A título de reforço, constatei que vários dos processos de compensação relacionados no início do acórdão já foram julgados em segunda instância. Dentre estes, os que tiveram que enfrentar o assunto da denúncia espontânea, todos, sem exceção, foram julgados no mesmo sentido do presente voto, conforme atestam as seguintes ementas:

Número do Processo 19647.004707/2005-31

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 12/09/2013

Relator(a) BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Nº Acórdão 1101-000.945

Acordam os membros do colegiado em: 1)por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade; e 2)por voto de qualidade, G R R V ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento, mormente se as compensações promovidas em atraso não foram acompanhadas dos juros de mora devidos.

Número do Processo 19647.004708/2005-85

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 29/03/2011

Relator(a) MARIA DE LOURDES RAMIREZ

Nº Acórdão 1801-000.520

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENCARGOS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não exclui a multa de mora. Entender que o recolhimento em atraso, feito de forma espontânea, exclui a multa de mora, é negar aplicação às leis que determinam sua imposição, pois a espontaneidade no pagamento em atraso é pressuposto da incidência da multa de mora. COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. CABIMENTO. A imputação proporcional, quando os débitos incluídos na Declaração de

Compensação se encontram vencidos, não necessita de previsão legal, tratando-se simplesmente de critério aritmético para determinação de quanto do valor devido foi possível extinguir com o crédito oferecido.

Número do Processo 19647.004733/2005-69

Contribuinte TELEPISA CELULAR S.A.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 15/12/2010

Relator(a) SELENE FERREIRA DE MORAES

Nº Acórdão 1803-000.725

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Fonseca Vicentini, Luciano Inocência dos Santos e Benedicto Celso Benício Júnior, que davam provimento ao recurso.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO. O procedimento do sujeito passivo por meio do qual confessa a existência de débito e requer compensação não corresponde à denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que compensação não é pagamento.

[...] *(destaques do original)*

Por fim, adicione-se que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça já firmou posicionamento unânime em favor do entendimento aqui defendido. Neste sentido é a manifestação invocada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho ao apreciar, na Primeira Turma da Primeira Seção, o Agravo Interno no Recurso Especial nº 1798582 – PR:

[...]

5. No mais, o acórdão recorrido e a decisão agravada estão em perfeita harmonia com a jurisprudência atual e consolidada desta Corte.

6. Com efeito, 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.

7. Ainda:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. NÃO OCORRÊNCIA.

I - O presente feito decorre de ação objetivando o não recolhimento de multa de mora no regime de denúncia espontânea, bem como o direito de compensar o indébito. Na sentença, julgou-se procedente o pedido. No Tribunal Regional Federal da 5ª Região, a sentença foi reformada.

II - O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária.

Nesse sentido: AgInt nos EDcl nos EREsp n. 1.657.437/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 12/9/2018, DJe 17/10/2018 e REsp n. 1.569.050/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 5/12/2017, DJe 13/12/2017.

III - Agravo interno improvido (AgInt no REsp. 1.720.601/CE, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 7.6.2019).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. EXTINÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015.

DESCABIMENTO.

(...)

II - Restou sedimentado nesta Corte o entendimento segundo o qual revela-se incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, porquanto, em tal hipótese, a extinção do débito submete-se à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco.

(...)

VI - Agravo Interno improvido (AgInt no REsp. 1.473.998/SC, Rel. Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 2.5.2019).

8. Ante o exposto, nega-se provimento ao Agravo Interno da Empresa. É o voto.

Referido julgado, proferido em 08 de junho de 2020, está assim ementado:

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.

3. Agravo Interno da Empresa não provido.

Este acórdão evidencia o entendimento unânime dos então Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria), em decisão proferida em 08/06/2020 (AgInt no REsp nº 1798582/PR), e o entendimento unânime dos então Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães), em decisão proferida em 23/05/2019 (AgInt no REsp. nº 1.720.601/CE).

Adicione-se, quanto a debates no sentido de que o art. 28 da Lei nº 11.941/2009 promoveu a equiparação de compensação a pagamento, quando reduziu as penalidades lançadas de ofício também na hipótese de compensação, e não só de pagamento, nos prazos ali fixados.

Contudo, o alterado art. 6º da Lei nº 8.218/91 estipula reduções de penalidades em razão da desistência/renúncia do sujeito passivo de litigar administrativamente, e assim gradua essas reduções conforme o sujeito passivo deixe de impugnar ou interpor recurso contra a decisão de 1ª instância. Sob esta ótica, tanto a conduta de pagar, como compensar, importam reconhecimento antecipado da dívida, e assim motivam a equivalência dos benefícios de redução das penalidades. Já a denúncia espontânea importa a exclusão integral da multa moratória, e está condicionada a liquidação do débito com acréscimo dos juros moratórios, realidade incerta mediante oposição de compensação que, mesmo se promovida mediante DCOMP, está sujeita a condição resolutória de ulterior não-homologação, para além de ser possível seu cancelamento e retificação pelo sujeito passivo, estas últimas com o potencial, inclusive, de desfazer a confissão de dívida invocada para equivalência ao pagamento.

A solução do dissídio jurisprudencial erigido pela Contribuinte, portanto, não reforma a premissa do recorrido de que compensação não pode ser equiparada a pagamento. Como relatado, esta discussão se deu, no recorrido, em âmbito distinto daquele discutido nos paradigmas, que têm em conta o acréscimo de multa de mora a débitos liquidados por compensação em atraso. O presente caso traz o diferencial de a denúncia espontânea ser arguida em face da liquidação parcial do débito em atraso mediante pagamento, em período no qual outra parte do mesmo débito foi liquidada por compensação. Contudo, ausente divergência jurisprudencial arguida acerca da possibilidade de caracterização de denúncia espontânea na hipótese de pagamento parcial em atraso, conjuntamente com compensação de outra parcela do débito, não é possível adentrar a este aspecto nesta instância especial.

Por tais razões, deve ser **NEGADO PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora