



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10880.929074/2010-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.309 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2016
Matéria DCOMP - DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
Recorrente KIMBERLY CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

PER/Dcomp. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. MULTA DE MORA. CABIMENTO.

Às declarações de compensação (PER/DCOMP) não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que a extinção do crédito tributário por pagamento (art. 156, I, do CTN) não se confunde com a extinção por meio de compensação (art. 156, II do CTN). Sob essa ótica, cabível a exigência da multa de mora sobre o tributo extinto por compensação pleiteada após a data de seu vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei, que votaram por dar provimento. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Processo nº 10880.929074/2010-03
Acórdão n.º **1402-002.309**

S1-C4T2
Fl. 173

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 105 a 170) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo I (fls. 98 a 102) que manteve a homologação apenas parcial de DCOMP, entendendo não haver crédito suficiente para quitar o débito apontado, rejeitando os termos da Manifestação de Inconformidade apresentada (fls. 07 a 94).

A compensação que o Contribuinte pretende ver totalmente homologada é para saldar débito de PIS, referente ao período de 10/2005, utilizando em sua DCOMP (fls. 01 a 02) parte de direito creditório, decorrente de pagamento a maior de IRPJ estimativa (código 2362) do período de apuração 30/04/2004, cujo recolhimento se deu por meio de DARF pago em 31/05/2004. O restante do crédito já teria sido objeto de duas compensações anteriores.

Após o processamento de tal DCOMP, foi exarado r. Despacho Decisório (fl. 03 a 05) sustentado a insuficiência de créditos para a compensação ali descrita, diante de informações fiscais obtidas em levantamento interno.

Em face de tal revés, foi apresentada a Manifestação de Inconformidade (fls. 07 a 94), na qual a ora Recorrente alega e explica pormenorizadamente que tal insuficiência de créditos teria origem na desconsideração pela Administração Tributária da denúncia espontânea dos valores quitados por meio do PER/DCOMP nº 34395.23065.190906.1.7.04-0346, em que se utilizou de parte do direito creditório original pela primeira vez, para quitar débitos de IRPJ e CSLL de maio de 2004. Posteriormente, utilizou parte do saldo remanescente do crédito em segundo PER/DCOMP, de nº 21712.96431.281005.1.7.04-1628, dessa vez para quitar débito de COFINS de setembro de 2005 e, finalmente, apresentou essa última DCOMP, ora sob apreço, liquidando o montante final daquele crédito.

A Recorrente, além de documentos fiscais comprobatórios de seu crédito, traz tabelas elucidativas das compensações efetuadas, uma considerando a denúncia espontânea supostamente efetuada, bem como outra, considerando a aplicação de multa moratória, demonstrando que a controvérsia se funda exclusivamente na desconsideração pela Fiscalização do afastamento da penalidade, por tal prerrogativa do art. 138 do CTN:

CENÁRIO CONSIDERANDO A UTILIZAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA

realização de compensação para extinguir o crédito tributário, sendo necessário o seu pagamento integral, acrescido de juros de mora. A transmissão de DCOMP em data posterior ao vencimento do débito a compensar implica na incidência da multa moratória, o que, no caso, tornou o direito creditório insuficiente para a homologação total da compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

(...)

O primeiro PER/DCOMP foi transmitido originalmente em 28.09.2005, sendo esta a data considerada para a valoração de crédito e débitos. Sendo o vencimento dos débitos em 31.05.2004, incidiram os acréscimos legais, tanto os juros como a multa de mora. Efetuei os cálculos das compensações em questão (fls. 96 e 97), chegando ao mesmo resultado veiculado pelo despacho decisório (débito não quitado de R\$ 40.582,43).

Ainda que se entenda que a denúncia espontânea evita a incidência da multa moratória, pensamento com o qual não concordo, no caso dos autos o contribuinte não cumpriu o requisito básico imposto pelo artigo 138 do CTN. Vejamos a redação do dispositivo:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do **pagamento** do tributo devido e dos juros de mora, ou do **depósito** da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

O citado artigo exige, para que se realize a denúncia espontânea, que o tributo seja pago ou depositado, não alcançando os casos em que tenha sido efetuada compensação.

Apesar de ser também forma de extinção do crédito tributário, a compensação não se confunde com o pagamento. Não há como estender as hipóteses de cabimento da denúncia espontânea à compensação, por não estar tal modalidade de extinção prevista no artigo 138 como apta a afastar a aplicação da multa.

Observe-se, inclusive, que nos julgados do STJ citados pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade, aquela Corte sempre se refere ao pagamento integral do débito como requisito para se configurar a denúncia espontânea.

É de se concluir, portanto, que a compensação efetuada após a data de vencimento dos respectivos débitos não se caracteriza como denúncia espontânea e implica na incidência da multa moratória.

Processo nº 10880.929074/2010-03
Acórdão n.º **1402-002.309**

S1-C4T2
Fl. 177

Dessa forma, sem razão o contribuinte em suas alegações, e por isso voto pela improcedência da manifestação de inconformidade.

Diante de tal r. Decisório, foi oposto o Recurso Voluntário (fls. 105 a 170), ora sob apreço, trazendo as mesmas alegações de seu primeiro apelo, inovando quanto à demonstração de jurisprudência administrativa que aceita a denúncia espontânea por meio de compensação.

Na seqüência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Caio Cesar Nader Quintella

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

É claro que a controvérsia deste feito se resume à eficácia ou não de denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, procedida por compensação de débito ao invés de recolhimento, para fins de afastamento da multa de mora. Nesse sentido, não há qualquer outro questionamento à conduta do Contribuinte, sendo a desconsideração de tal instituto o único fundamento do v. Acórdão recorrido. Inclusive, o cenário de créditos e débitos apontados pela própria RFB nos autos coaduna com aquilo informado pelo Contribuinte.

Dito isso, o v. Acórdão adota interpretação literal, restritiva, alegando que a norma em questão *exige, para que se realize a denúncia espontânea, que o tributo seja pago ou depositado, não alcançando os casos em que tenha sido efetuada compensação*. Assim, sustenta-se diferenciação entre *pagamento*, em claro sentido de recolhimento, e a compensação expressa em DCOMP.

Contudo, existem inúmeras normas de Direito Tributário que equiparam o pagamento à compensação, em todos seus efeitos. Dessa forma, temos, inicialmente, que considerar que o art. 156 do CTN arrola ambas hipóteses como forma de extinção do crédito tributário, sem fazer qualquer distinção entre elas¹.

¹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- III - a transação;
- IV - remissão;

Por outro lado, é correto ponderar que existem requisitos e procedimentos formais específicos para o reconhecimento do crédito objeto de compensação, ao passo que as regras de quitação por recolhimento são mais simples e objetivas. Nesse esteira, pode-se alegar que o crédito compensado por DCOMP está sujeito a processo formal e específico para sua homologação, podendo ser denegado pela Fiscalização.

Voltando, agora, à análise dos efeitos da compensação, temos que o próprio § 2º, do art. 74, da Lei nº. 9.430/96, que regula a compensação por DCOMP, dispõe que *a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

Por sua vez, no que tange a tributos sujeitos a lançamento por homologação, o Parágrafo Único do art. 150 do CTN² traz previsão muito semelhante ao regular seu recolhimento (pagamento antecipado), rezando que o *pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

É inegável que ambos normativos atribuem os mesmos efeitos e as mesmas condições para ambas modalidades de quitação tributária, inclusive se valendo o legislador da Lei Federal de redação idêntica àquela empregada no *Codex Tributário*, naquele Parágrafo Único do art. 150, em relação à extinção do crédito.

VI - a conversão de depósito em renda;

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

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

² Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Diante disso, é seguro afirmar que tanto o pagamento, propriamente dito, como a compensação, por DCOMP, de tributos sujeitos a homologação, são igualmente condicionados às mesmas regras de verificação Fiscal, possuindo a mesma hipótese resolutiva e, logo, alcançam o mesmo grau de *certeza* creditória.

Confirmando tal equiparação, presente em vários segmentos do sistema normativo tributário nacional, o art. 28 da Lei nº 11.941/2009 alterou a redação do *caput* e inseriu parágrafos no art. 6º da Lei nº 8.218/91, equiparando as duas condutas do contribuinte (recolhimento e compensação), para fins de quitação de tributos federais³.

Não obstante, reforçando, mais uma vez, tal pensamento, ainda que não se reconheça que recolhimento e compensação são institutos idênticos de extinção do crédito tributário, em relação a tributos sujeitos a lançamento por homologação, confira-se trechos da Solução de Consulta COSIT nº 110, de 07 de maio de 2015, a qual teve como objeto situação em que o consulente indagava se a apresentação de DCOMP é meio hábil para comprovar pagamento em operações de câmbio, exigido no art. 880 do RIR/99:

³ Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O disposto no caput aplica-se também às penalidades aplicadas isoladamente. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Relatório

A consultante questiona acerca da possibilidade de apresentação de Declaração de Compensação (Dcomp) como meio de comprovação da quitação de impostos nas operações de câmbio para remessas de valores ao exterior.

2. Afirma que a instituição financeira, autorizada pelo Banco Central do Brasil para efetuar as operações de câmbio, exige a comprovação do pagamento dos impostos nas remessas para o exterior, conforme determina o artigo 880 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 e, ainda, o art. 9º da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962. Questiona se o pagamento dos impostos sobre a operação de câmbio (IRRF e CIDE) pode ser comprovado com a compensação, mediante apresentação de Dcomp, utilizando créditos relativos ao ressarcimento de IPI.

(...)

Fundamentos

(...)

Seção IV Prova de Quitação

[...]

Art. 880. O Banco Central do Brasil não autorizará qualquer remessa de rendimentos para fora do País, sem a prova de pagamento do imposto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 125, parágrafo único, alínea "c", e Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, art. 57, parágrafo único).

Parágrafo único. Nos casos de isenção, dispensa ou não incidência do referido tributo deverá ser apresentada declaração que comprove tal fato. (grifou-se)

7. O art. 880 do Decreto nº 3.000, de 1999 deve ser interpretado de forma sistêmica e observada a sua finalidade, que é a da regular quitação do tributo devido e do controle do crédito tributário, conforme se depreende do próprio título do Capítulo e da Seção em que o dispositivo encontra-se inserido.

8. A expressão “pagamento” nos termos do art. 125, parágrafo único do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, e do art. 9º, §1º da Lei nº 4.131, de 1962, ambos

anteriores à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), foi adotada no sentido de pagamento em espécie, até mesmo porque a compensação tributária era instituto expressamente vedado pelo art. 54 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (à época da criação dos dispositivos, a expressão pagamento era a única conhecida para a finalidade de defesa do crédito tributário):

Art. 54. Não será admitida a compensação da obrigação de recolher rendas ou receitas com direito creditório contra a Fazenda Pública.

9. Assim, ao art. 880 do Decreto nº 3.000, de 1999, deve ser dada interpretação sistêmica e conforme ao disposto no art. 170 do Código Tributário Nacional e no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, disposições a ele supervenientes, conforme se passa a expor.

10. O dispositivo tem por finalidade a defesa do crédito tributário (débito a pagar), que continua preservado na hipótese em análise em que sujeito passivo comprova a quitação do tributo devido por meio da compensação. Trata-se de situação em que a pessoa jurídica domiciliada no País apura determinado débito a pagar por ocasião da remessa de valores ao exterior e o confessa. Resta, assim, preservada a declaração da dívida a pagar por aquele que efetua a compensação.

11. Na hipótese, tem-se compensação efetuada pelo sujeito passivo, que, na condição de contribuinte ou responsável pela obrigação tributária (débito), confessa dívida na Declaração de Compensação (Dcomp), além de cumprir as demais obrigações acessórias. Referida dívida é considerada passível de compensação, observado o disposto no art. 41, §9º, da IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012 (que revogou a IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008).

(...)

17. A compensação deve observar todos os requisitos previsto nos arts. 170 e 170-A do CTN e no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Não se encontrando nesses dispositivos vedação à compensação para as hipóteses aqui questionadas, resta verificar ainda as vedações previstas nas leis específicas de cada tributo, o que exige sua análise em cada caso.

(...)

24. Em conclusão, no caso de operação de remessa de valores efetivada por pessoa jurídica domiciliada no País, mantida a finalidade de preservação do crédito tributário (débito a pagar), prevista no art. 880 do Decreto nº 3.000, de 1999, tratando o dispositivo da quitação de tributos por ocasião da remessa de valores ao exterior, e admitida a compensação como forma de extinção do crédito tributário nos termos da legislação específica, deve ser adotada interpretação conforme ao disposto no artigo 170 do CTN e no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, supervenientes ao dispositivo em referência. Logo, é permitida a comprovação da quitação desses tributos por meio da Dcomp.

Conclusão

25. Face o exposto e com base nos dispositivos legais acima referidos, responde-se à consultante que nos casos em que a pessoa jurídica domiciliada no País declara e retém débitos de IRRF (Royalties e Pagamento de Assistência Técnica e Renda e Proventos de Qualquer Natureza - códigos de receita nº 0422 e 0473) e da CIDE (Royalties-código de receita nº 8741), formalmente admite-se a compensação como forma de quitação do débito (crédito tributário), cumprida assim a finalidade de preservação do crédito tributário a que se refere o dispositivo. Em razão da superveniente previsão de compensação prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional e no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, é permitida a comprovação do pagamento a que alude o art. 880 do Decreto nº 3.000, de 1999, por meio da declaração de compensação.

26. Fica reformada a Solução de Consulta nº 60, de 27 de fevereiro de 2015.

O caso apresentado, apesar de possuir objeto um tanto distinto do presente, afastou a literalidade do texto do art. 880 do Decreto 3000/1999, aplicando uma interpretação sistemática das normas vigentes, reconhecendo a eficácia da compensação como prova de pagamento, no sentido de ser apenas necessária uma verificação de vedação no próprio art. 74 da Lei nº 9.430/96 ou em lei específica do tributo a ser compensado. Concluiu a Administração Tributária Federal que, no caso de não haver vedações, a compensação faria as vezes do pagamento.

No presente processo administrativo, a compensação inicial, na qual a Recorrente se valeu do instituto da denúncia espontânea, foi para quitar débitos de IRPJ e CSLL (cod. 2362 e 2484) com crédito de recolhimento a maior de de IRPJ (cod. 2362). Não existe vedação específica na legislação de IRPJ e CSLL a esse tipo de compensação; e, claramente, a situação não se enquadra nas vedações expressas do art. 74 da Lei nº 9.430/96⁴.

⁴ 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.

(...)

§ 3o Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1o: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Ou seja, no caso em tela, o raciocínio abstrato fundamental da Solução de Consulta COSIT nº 110/2015 parece legitimar a eficácia da compensação por DCOMP para fins de equivalência de efeitos a pagamento. Pelo menos, sem sombra de dúvidas, a interpretação literal do termo *pagamento* do artigo 138 do CTN, da qual se valeu o v. Acórdão, cairia por terra.

Superada a demonstração da equiparação normativa dos efeitos dos institutos, pagamento e compensação, e a necessidade de uma interpretação sistemática, deve-se frisar que a jurisprudência, tanto administrativa como judicial, já enfrentou casos idênticos, decidindo sobre a matéria em questão.

O entendimento desse E. CARF não é pacífico sobre o assunto, mas há um considerável número de decisões que acolhem a compensação como via para o contribuinte proceder legitimamente à denúncia espontânea, como o Acórdão nº 3403-003.628 (3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, Sessão de 18 de março de 2015, relatoria da I. Cons. Ivan Allegretti):

Por fim, deve se reconhecer que tanto o recolhimento por DARF como a compensação por meio de DCOMP configuram o pagamento – ainda que, em ambos os casos, sujeitos a homologação – caracterizador da denúncia espontânea.

Com propriedade, a compensação surte o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento: ambos surtem o efeito imediato de extinção do crédito tributário e estão sujeitos, igualmente, à homologação pela autoridade fiscal.

Perceba-se que o recolhimento a que se está referindo não trata da hipótese de pagamento prevista no inciso I do art. 156 do CTN, mas ao inciso VII, que se refere ao “pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º”.

Assim, caso se levasse ao extremo da literalidade o entendimento de que o pagamento a que se refere o art. 138 do CTN apenas poderia se referir à hipótese do inciso I do art. 156, então nem mesmo poderia alcançar a hipótese do inciso IV, na qual a

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

extinção cobina a antecipação com a homologação do pagamento pela autoridade administrativa.

Ou seja, confinar obtusamente o conceito de pagamento do art. 138 do CTN ao inciso I do art. 156 implicaria em recusar a denúncia espontânea tanto na hipótese de extinção pela compensação como pelo adiantamento de valores pertinente à sistemática de lançamento por homologação, o que na prática esvaziaria qualquer utilidade ao referido dispositivo.

Para o Superior Tribunal de Justiça é indiferente o fato de o pagamento acontecer por meio de recolhimento por guia DARF ou por compensação via DCOMP para a caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, conforme se pode extrair do seguinte julgado:

(...)

E não poderia ser diferente, pois a única diferença entre o recolhimento e a compensação está em que, na compensação, o contribuinte usa um excesso de um recolhimento que realizou anteriormente em valor maior que o devido, ou seja, utiliza parte de um recolhimento que já existe, mas que fez indevidamente ou em valor maior do que deveria.

Ora, isto significa que, nesta situação, o Fisco detém em seus cofres valores que foram recolhidos a maior pelo contribuinte.

O contribuinte, portanto, por meio da compensação, utiliza valores que lhe pertencem, mas que já estão nos cofres públicos, em poder do Fisco, sendo por isso de rigor que se prestigie a possibilidade de utilizá-los para o pagamento, não havendo qualquer razão para que se impeça tal possibilidade, condicionando obtusamente o direito do contribuinte ao recolhimento por meio de guia DARF!

Ademais, cumpre observar que no caso de a compensação apresentada vir a ser negada, o Fisco cobrará do contribuinte o pagamento do débito confessado, e assim o fará em valores atualizados, inclusive com a cobrança da multa, de maneira que, ao fim e ao cabo, será honrada a obrigação tributária, sem qualquer prejuízo para o Fisco.

Entendo, enfim, que está configurada a hipótese de aplicação da denúncia espontânea no presente caso, devendo ser reconhecida a extinção da punibilidade, para o efeito prático de afastar a aplicação e exigência de qualquer tipo de multa, inclusive a multa de mora.

conclusão

Por estas razões, voto pelo provimento parcial do recurso para reconhecer ao contribuinte a aplicação da denúncia espontânea, cujo efeito é o de afastar a exigência de multa, devendo, pois, ser recalculado pela Delegacia de origem o aproveitamento do crédito em relação aos débitos apresentados pelo contribuinte,

mas apenas considerando em relação ao débito o valor do principal e dos juros, sem o cômputo de multa.

No mesmo sentido, aplicando o mesmo entendimento, são os **Acórdãos nº 1302-001.673** (2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção - Sessão de 03 de março de 2015, relatoria do I. Cons. Hélio Eduardo de Paiva Araújo), **nº 3402-002.530** (2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção - Sessão de 15 de outubro de 2014, relatoria do I. Cons. João Carlos Cassuli Junior), **nº 3401-002.706** (1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção - Sessão de 21 de agosto de 2014, relatoria da I. Cons. Angela Sartori), **nº 1302-001.408** (2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção - Sessão de 3 de junho de 2014, relatoria da I. Cons. Marcio Rodrigo Frizzo), entre outros.

O E. Superior Tribunal de Justiça, igualmente, possui decisões em sentidos opostos, inclusive da mesma C. Segunda Turma, curiosamente, publicados com muita proximidade. Ilustrando a posição favorável a utilização da compensação, confira-se o seguinte julgado:

EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2013/0077613-7

Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 20/08/2015

Data da Publicação: DJe 11/09/2015

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.

Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, acolheu os embargos de declaração, com efeitos modificativos, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Og Fernandes (Presidente), Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator. (Destacamos)

À luz de tantos elementos, a conclusão é que um sistema jurídico, então norteado pela lógica e pela dinâmica racional entre seus objetos, não deve comportar anacronismos ao contemplar efeitos distintos em relação a elementos que são manifestamente equiparados por diversas normas, algumas de amplo alcance e abrangência.

Pelo exposto, voto pelo provimento do Recurso Voluntário, para se reconhecer a legitimidade da denúncia espontânea praticada pela Recorrente, afastando-se a aplicação da multa de mora, outrora já saldada na primeira compensação efetuada, considerando-se aquele valor da multa como crédito do contribuinte para fins de homologação total da DCOMP, agora sob apreço.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado.

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento esposado pelo i. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

Reconheço que a matéria é controversa. A questão sob exame consiste na possível incidência da multa de mora nas situações em que o débito, ainda que a destempo, tenha sido quitado antes de qualquer procedimento formal de cobrança pela administração tributária. Deve ser avaliado se a quitação da dívida nesses moldes caracterizaria a denúncia espontânea de que trata o art. 138, do CTN e se, sob essa ótica, não caberia a multa de mora.

A questão gira em torno da definição se a compensação, hipótese de extinção de crédito elencada no art. 156, inciso II, do CTN poderia ser equiparada a pagamento, nos termos do art. 138 do CTN. O i. Conselheiro Relator entendeu que sim. Filio-me à corrente que entende que pagamento e compensação não podem ser equiparados, tanto que o legislador elencou-as como hipóteses diversas de extinção do crédito tributário: o pagamento é previsto no inciso I do art. 156 do CTN, enquanto a compensação é prevista no inciso II do mesmo diploma legal. Veja-se que o art. 156, em seu inciso VII, ainda elencou como hipótese de extinção do crédito tributário o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.

Portanto, embora pagamento e compensação extingam o crédito tributário, cada um o faz com suas características e consequências peculiares: enquanto no pagamento não mais se discute a extinção do crédito tributário, na compensação extingue-se o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96), ou seja, a declaração de compensação pode ter seus efeitos revertidos pela autoridade administrativa.

O art. 138 do CTN, ao dispor 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, a meu ver, limitou a possibilidade de sua aplicação a uma das modalidades de extinção do crédito tributário, qual seja, o pagamento. Quisesse o legislador que outras hipóteses de extinção fossem aplicáveis para fins de denúncia espontânea, assim o teria feito expressamente.

Conforme abordado pelo i. Conselheiro Relator, a posição do STJ sobre o tema não é unânime.

Tanto assim que, posteriormente ao entendimento firmado no julgamento nos EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, sessão de 20/08/2015, citado no r. voto do i. Conselheiro Relator, a mesma Segunda Turma julgadora do STJ julgadora decidiu de modo divergente na apreciação do AgRg no REsp 1461757 / RS em sessão realizada no mês seguinte, dia 03/09/2015. Veja-se sua ementa:

Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141)

Órgão Julgador - T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 03/09/2015

Data da Publicação/Fonte DJe 17/09/2015

Ementa: 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. [...]

2. [...]

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.*

Apresentados embargos de declaração, os mesmos foram rejeitados, prevalecendo a tese de não caracterização de denúncia espontânea por meio de extinção de débito por meio de declaração de compensação. Entendo que a mesma exegese se aplica ao caso dos presentes autos.

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado