



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.933454/2014-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-006.264 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de março de 2024
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012

DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A compensação não pode ser equiparada ao pagamento para fins de configuração da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN, conforme a jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

DCOMP. MULTA DE MORA. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

A multa de mora é acréscimo legal do crédito tributário não quitado até a data do seu vencimento. Assim, a multa de mora deve ser incluída espontaneamente na declaração de compensação que pretende quitar a obrigação inadimplida. Caso contrário, a Administração Tributária tem a prerrogativa de fazê-lo no âmbito do procedimento de homologação da declaração de compensação, imputando o direito de crédito tanto à obrigação principal quanto aos devidos acréscimos moratórios, de forma proporcional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque e Alexandre Evaristo Pinto, que davam provimento ao recurso. O Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Fredy José Gomes de Albuquerque, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente). Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Issa Halah. A Conselheira Carmen Ferreira Saraiva foi convocada para garantir a paridade no Colegiado, mas não participou desse julgamento em razão da ausência justificada do Conselheiro Lucas Issa Halah.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-006.264 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.933454/2014-68

Relatório

COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão n.º 104-002.108 (fls. 123), pela DRJ 04, interpôs recurso voluntário (fls. 137) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo como objetivo a reforma daquela decisão.

A matéria a ser julgada está assim sintetizada no relatório da decisão recorrida (fls. 124):

A interessada acima qualificada apresentou Pedido de Restituição e Declarações de Compensação - PER/DCOMP, por meio das quais compensou crédito do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ com débitos de sua responsabilidade. O crédito informado, no valor de R\$ 22.378.133,85, seria decorrente de saldo negativo do imposto apurado em 31/12/2012.

2. Por meio do Despacho Decisório eletrônico de fls. 112 e 115/120, a Delegacia da Receita Federal Derat em São Paulo reconheceu integralmente o crédito pleiteado, que, contudo, não foi suficiente para compensar os débitos em seu valor total. Por tal razão, a compensação foi parcialmente homologada, até o limite do crédito reconhecido, e nada restou a ser restituído. Conforme se observa nos autos, o sujeito passivo não considerou a multa de mora em débito compensado a destempo.

3. A interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 02/14), alegando, em apertada síntese, (i) que a multa de mora é indevida em face da denúncia espontânea do débito; (ii) que o método de imputação é ilegal; (iii) que, sendo caso, caberia a constituição do crédito mediante lançamento de ofício. Cita decisões judiciais e administrativas.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, levando à confirmação da homologação parcial da DCOMP apontada, em razão da inclusão da multa de mora no débito compensado, com imputação proporcional do crédito compensado.

O presente recurso voluntário (fls. 137) combate a decisão recorrida reafirmando a configuração da denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, e combatendo os fundamentos da Nota Técnica COSIT n.º 19/2012, utilizada como fundamento da decisão. Também repisa o argumento contrário à imputação de parte do crédito compensado para quitar parte da multa de mora (imputação proporcional), sem que essa imputação tenha sido apontada na declaração de compensação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.


O interessado foi cientificado da decisão de primeira instância em 06/05/2021 (fls. 133) e seu recurso voluntário foi apresentado em 02/06/2021 (fls. 135). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O contribuinte apresentou o Pedido de Restituição (PER) n.º 11518.66533.290713.1.6.02-5040 (fls. 107) em que aponta direito creditório no valor de R\$ 22.378.133,85, relativo ao saldo negativo de IRPJ do ano 2012. Adicionalmente, apresentou quatorze Declarações de Compensação (DCOMP) em que compensou o referido direito de crédito para quitar débitos próprios.

Administração Tributária reconheceu o direito de crédito em sua totalidade e homologou treze das referidas DCOMP (fls. 117). Contudo, a décima quarta DCOMP foi homologada apenas parcialmente, nos termos do Despacho Decisório de fls. 112, em razão da insuficiência do crédito. A razão da insuficiência do crédito seria a sua utilização para quitar as multas de mora de alguns débitos que estavam em atraso no momento da transmissão das DCOMP, inclusive a que foi homologada parcialmente, Reproduz-se a planilha de análise da DCOMP em tela (fls. 120):

Detalhamento da Compensação, Valores Devedores e Emissão de Darf

DCOMP N.º: 06936.88544.270214.1.3.02-0008 Situação: **homologada** parcialmente
Data de transmissão da DCOMP: 27/02/2014
Crédito Utilizado para Compensação em Valor Originário (R\$): 606.441,83
Crédito Utilizado para Compensação Valorado (R\$): 665.691,12

Impr. DARF	Processo de Cobrança	Código de Receita	PA	Expr. Monetária	Vencimento	Natureza	Valor declarado na DCOMP	Saldo devedor apurado para compensação (A)	Valor utilizado do crédito na data da valoração (R\$)			Valor amortizado do débito (B)	Saldo devedor (A - B)
									Principal	Multa	Juros		
	10880-933.454/2014-68	3562	01-02/2013	REAL	20/03/2013	Principal	615.620,32	615.620,32	519.543,53	103.908,70	42.238,89	519.543,53	96.076,79

Em sua impugnação, o contribuinte defende que a exigência da multa de mora é indevida, em razão da ocorrência da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN. A decisão recorrida reconheceu a possibilidade de a denúncia espontânea afastar a exigência da multa de mora, conforme o entendimento vinculante contido no REsp n.º 1.149.022/SP. Todavia, afasta a denúncia espontânea na espécie, em razão de a quitação espontânea do débito ter ocorrido por meio de compensação, assim seguindo a Nota Técnica Cosit n.º 19, de 12 de junho de 2012.

O recorrente agora alega que a denúncia espontânea deve ser reconhecida ainda que a extinção do crédito tributário confessado tenha-se dado por compensação, conforme o seguinte excerto (fls. 144):

O entendimento manifestado na Nota Técnica COSIT n.º 19/2012 não deve prevalecer, porque não observa a intenção do legislador ao editar o art. 138 do CTN.

O objetivo do art. 138 do CTN é levar ao conhecimento da fiscalização tributária débitos de tributos que, de outro modo, só seriam de conhecimento da fiscalização caso houvesse um procedimento de verificação presencial, ou seja, foi permitir que o contribuinte leve ao conhecimento do Fisco a existência de débitos tributários que não eram conhecidos daquele, sendo que neste caso o benefício é o pagamento sem multa.

Se o débito compensado não era de conhecimento do Fisco, não há razão para não conceder o benefício do art. 138 do CTN somente porque o débito foi quitado com créditos e não com dinheiro.

O legislador complementar do art. 138 do CTN utilizou o termo "pagamento" porque à época não havia regulamentação da compensação, ou seja, não havia como indicar a compensação no art. 138 do CTN por uma questão sistemática, eis que a

compensação no âmbito federal só veio a ser regulamentada em 1991 com a edição da Lei n.º 8.383.

Conforme o texto do citado artigo 138 do CTN, a exclusão da responsabilidade do contribuinte depende da existência de um ato deste que aponte ao Fisco a sua infração. Ademais, esse ato deve ser acompanhado do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

No caso, não houve um pagamento (espécie de extinção do crédito tributário prevista no inciso I do artigo 156 do CTN), mas sim uma compensação (espécie de extinção prevista no inciso II do mesmo artigo). Assim, a primeira questão a ser solucionada é se a compensação tem a aptidão para excluir a responsabilidade do contribuinte, quando acompanhada de denúncia espontânea.

Quanto a isso, há uma controvérsia. A Administração Tributária já adotou postura em favor da equivalência entre pagamento e compensação, conforme a Nota Técnica Cosit n.º 1, de 18 de janeiro de 2012:

20. Resumindo o acima exposto, e em face do posicionamento atual da jurisprudência do STJ sobre a denúncia espontânea, é de se concluir que:

[...]

b)tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação:

[...]

b2) configura denúncia espontânea a situação em que o contribuinte efetua o pagamento ou a compensação do débito (tributo, acrescido dos juros de mora), antes ou concomitantemente à apresentação das declarações que constituem o crédito tributário, e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração;

Todavia, essa postura foi revisada logo em seguida, conforme a Nota Técnica Cosit n.º 19, de 12 de junho de 2012, seguida na decisão recorrida:

5. Em conseqüência, conclui-se:

[...]

c) não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002:

[...]

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

No âmbito da jurisprudência administrativa do CARF, a questão também não está pacificada, existindo decisões contrárias à equivalência entre pagamento e compensação, por exemplo, o Acórdão n.º 9101-004.127, de 11 de abril de 2019, da 1ª Turma da CSRF, o qual adotou a seguinte ementa:

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

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

Mas também há decisões favoráveis à referida equivalência, por exemplo, o Acórdão n.º 9101-003.687, de 7 de agosto de 2018, também da 1ª Turma da CSRF, o qual adotou a seguinte ementa:

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

A presente Turma de Julgamento, ao apreciar o Acórdão n.º 1201-002.770, de 19 de março de 2019, relatado pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, adotou o entendimento de que a compensação é hábil para configurar a denúncia espontânea, conforme a seguinte ementa:

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A compensação de débito não declarado em DCTF, que não tenha sido objeto de lançamento de ofício e desde que formalizada antes de qualquer medida de fiscalização instaurada contra o sujeito passivo, pode ser feita com o benefícios de não incidência de multa moratória previsto no artigo 138 do CTN (denúncia espontânea).

Naquela ocasião, acompanhando o relator, manifestei-me pela equivalência entre pagamento e compensação, para fins de denúncia espontânea, considerando que a compensação é apenas a afetação de um pagamento anterior, que foi realizado indevidamente e está disponível para ser utilizado.

Contudo, desde aquele momento, a jurisprudência passou a seguir uma tendência em sentido oposto. No presente ano, a 1ª Turma da CSRF consolidou o seu entendimento afastando a denúncia espontânea nesses casos, votando por maioria de votos. Cito apenas uma decisão recente, de 16 de janeiro último, o Acórdão n.º 9101-006.823, o qual adotou a ementa a seguir transcrita:

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denuncia 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 denuncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributaria, 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. Rei. Min. GURGEL DE FARIA. DJe 17.10.2018.

Saliente-se que a 3ª Turma da CSRF também vem adotando o mesmo entendimento há algum tempo, mas, no presente ano, a matéria foi pacificada em decisão unânime, o Acórdão n.º 9303-014.559, de 24 de janeiro último, o qual adotou a seguinte ementa:

DENUNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O Legislador Complementar elencou especificamente as ações suficientes à incidência da causa de exclusão de responsabilidade (pagamento e depósito) e, dentre elas, não se encontra a compensação.

O motivo da convergência da jurisprudência da CSRF é a também convergência da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Atualmente, as duas Seções do STJ firmaram o entendimento de que a compensação não tem o condão de configurar a denúncia espontânea. Essa evolução foi muito bem exposta no Voto Vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa, no citado Acórdão n.º 9101-006.823, do qual se transcreve o seguinte trecho:

Por fim, adicione-se que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça já fumou 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 n.º 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. Rei. 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. Rei. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 12/9/2018, DJe 17/10/2018 e REsp n. 1.569.050/PE, Rei. 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, Rei. Mui. 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 (Aglnt no REsp. 1.473.998/SC, Rei. Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 2.5.2019).

8. Ante o exposto, nega-se provimento ao Agravo Interno da Empresa. E 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 resolutoria 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: Aglnt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS. Rei. 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 (Aglnt no REsp n.º 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 (Aglnt no REsp. n.º 1.720.601/CE).

Correto, portanto, o acréscimo da multa moratória na imputação do direito creditório reconhecido aos débitos compensados em atraso.

Diante da convergência da jurisprudência nas duas Seções do Superior Tribunal de Justiça e das duas Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais que julgam processos de

compensação, entendo que é momento de mudar o meu posicionamento, em benefício da redução da litigiosidade no âmbito do processo tributário.

Com isso, meu voto é no sentido de afastar a denúncia espontânea reclamada pelo recorrente.

Contudo, ainda que fosse admitida, em tese, a denúncia espontânea em sede de compensação tributária, esta não poderia ser admitida na espécie, conforme a seguir exposto.

A denúncia espontânea reclamada pelo recorrente apenas ficaria caracterizada mediante a comprovação de que o valor compensado na referida DCOMP não haviam sido anteriormente declarados em DCTF e de que os juros de mora foram igualmente compensados.

Constato, todavia, que o recorrente não faz a prova de que atendeu aos requisitos legais da denúncia espontânea, ou seja, não demonstrou a data em que foi constituído o débito compensado e não demonstrou que quitou espontaneamente o principal em conjunto com os juros de mora.

Afastada a denúncia espontânea, o recorrente ainda combate a imputação direito de crédito de forma proporcional entre o principal e os seus gravames moratórios (juros e multa), conforme o seguinte excerto (fls. 154):

Se os débitos são declarados pelo contribuinte, não cabe à fiscalização "acrescentar" o débito da multa moratória ao PER/DCOMP de ofício, porque não há previsão legal para tanto.

Além disso, o art. 41, § 7º, da IN RFB n.º 1.300/2012 dispõe que a compensação deve ser homologada na ordem declarada pelo contribuinte.

Na ordem declarada pela Recorrente não havia nenhuma multa moratória pela quitação de débito de IRRF pago em atraso, somente o principal e a atualização monetária.

Quando a Receita Federal "acrescentou" a multa moratória no Despacho Decisório, simplesmente acrescentou um suposto débito que não estava na ordem declarada pela Recorrente e que, portanto, não deveria ter sido considerado.

Uma vez que a fiscalização da Receita Federal entende que era devida a multa moratória, deveria ser homologado integralmente a compensação e lavrado o auto de infração relativo à multa, mas não retificado o PER/DCOMP de ofício para incluir a multa e homologar parcialmente a compensação.

A IN RFB n.º 1.300/2012 não tem nenhuma disposição que autorize a retificação de ofício do PER/DCOMP para inclusão de multas, de forma que a atitude da fiscalização, no Despacho Decisório, sequer poderia ser fundamentada com a referida disposição regulamentar.

Os acréscimos moratórios incidentes em razão da inadimplência de obrigação tributária estão determinados no artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, *verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nos termos desse dispositivo legal, a multa e os juros de mora são acréscimos da obrigação principal, quando essa não é paga na data do vencimento. Assim, no âmbito do Direito Tributário, não é possível segregar o pagamento do principal do pagamento dos acréscimos moratórios, pois os acréscimos fazem parte do valor devido, assim como a obrigação principal.

Com isso, o contribuinte deveria ter incluído o valor da multa de mora no valor do débito a ser quitado pela compensação declarada. Se não o fez, violou o referido artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e não é lícito que o contribuinte se beneficie de sua própria torpeza, livrando-se indevidamente do pagamento da devida multa de mora.

Assim, o ato da Administração Tributária de incluir de ofício o valor da multa de mora no valor do débito compensado é elemento do procedimento de homologação da compensação declarada, nos termos do §2º do artigo 74 da mesma Lei nº 9.430/1996:

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.

[...]

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

Portanto, não procede a exigência do recorrente para que a Administração Tributária instaure procedimento fiscal específico, com o objetivo de realizar lançamento tributário, para exigir apenas um acréscimo legal (multa de mora) daquele crédito tributário que já está sob a análise no âmbito do procedimento de homologação DCOMP. Saliente-se que estão no escopo do procedimento de homologação de uma DCOMP tanto a análise dos elementos do direito de crédito quanto a análise dos elementos do débito a ser quitado pela compensação. Ambos podem e devem ser ajustados quando desbordarem da legislação tributária. Esse é o objetivo do procedimento de homologação.

Diante do exposto, adoto o entendimento de que está correto o procedimento da Administração Tributária no âmbito do procedimento de homologação da presente DCOMP, pelo que voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)
Neudson Cavalcante Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

Apesar do bem construído voto do Relator e da análise jurisprudencial trazida como principal razão de decidir, entendo oportuno apresentar declaração de voto para justificar meu entendimento em sentido oposto, porquanto considero a compensação como causa suficiente à configuração da denúncia espontânea.

Registre-se que os precedentes trazidos no voto do Relator, conquanto representem posições respeitáveis tanto do Poder Judiciário e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não foram julgados sob a égide da repercussão geral ou sumular. Significa, portanto, tanto quanto inúmeros outros casos, que a questão não é definitiva e pode ser revista nas respectivas instâncias.

Ainda que entenda que o princípio da colegialidade deva ser um objetivo a ser perseguido pelos julgadores, as razões principiológicas e legais que baseiam os citados precedentes são divergentes dos fundamentos que ora passo a expor sobre o tema, como forma de contribuir com o debate, inclusive, mediante análise de pontos apreciados pelo Superior Tribunal de Justiça sob perspectiva diversa.

Ressalte-se que a matéria foi apreciada por este mesmo colegiado em julgamento de minha relatoria, objeto do acórdão 1201-005.995, de 20 de julho de 2023, assim ementado¹:

MULTA DE MORA EM PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO. EQUIVALÊNCIA A PAGAMENTO PARA RECONHECIMENTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A compensação de tributos mediante declaração de compensação (DCOMP) equivale a pagamento para fins de denúncia espontânea, uma vez que o contribuinte comparece espontaneamente perante a administração tributária para declarar e confessar dívida em atraso, ainda não fiscalizada, e realiza a quitação com créditos de valores pagos anteriormente.

¹ Acórdão n.º 1201-005.995 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 20 de julho de 2023, maioria, Relator Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/13770000478200231_6907588.pdf

O requisito do pagamento a que alude o art. 138 do CTN também existe no caso da quitação de tributos por compensação, não sendo razoável ou lógico admitir que o pagamento já realizado e que compõe o respectivo crédito não possa extinguir débito surgido posteriormente. O crédito a recuperar a que faz jus o contribuinte decorre do pagamento anterior de tributo indevido ou a maior, portanto, extingue débitos tributários confessados posteriormente, sem procedimento fiscalizatório da Fazenda Pública.

Crédito a compensar representa pagamento preexistente, apenas demanda alocação e afetação específica, inexistindo razões para considerar não espontânea a extinção dos haveres pela declaração de compensação. Desconsiderar a denúncia espontânea no caso de procedimentos de compensação pela falta de pagamento é o mesmo que dizer que um crédito é um não pagamento, ideia que não subsiste aos fundamentos das obrigações jurídicas.

O colegiado entendeu, em sentido inverso ao proposto pelo Relator, que a compensação de tributos mediante declaração de compensação (DCOMP) é considerada equivalente ao pagamento para fins de denúncia espontânea.

É o mesmo caso aqui analisado, onde a parte controverte a inclusão da multa moratória na atualização dos débitos inseridos no procedimento de compensação. Entende que se aplica o instituto da denúncia espontânea, conforme previsão do art. 138 do CTN.

Essa matéria é bastante controversa no CARF, com entendimentos contrários e favoráveis. A administração tributária entende que a compensação de tributos, mediante declaração de compensação (DCOMP), não equivale a pagamento, para fins de denúncia espontânea, tese que foi submetida à aprovação de súmula, conforme Portaria CARF/ME nº 7.974, de 2 de julho de 2021, a qual foi rejeitada pelo pleno da Corte em agosto do mesmo ano.

A questão consiste em definir se juridicamente a compensação de um débito tributário com algum crédito do contribuinte tem o mesmo efeito do pagamento a que alude o art. 138 do CTN:

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.

Para melhor esclarecer o contexto da controvérsia, importa ressaltar que, quando ocorre a denúncia espontânea clássica, o contribuinte comparece perante o Fisco para declarar e confessar uma dívida em atraso, ainda não fiscalizada, e realiza o pagamento concomitante do tributo para quitá-lo. Quanto a essa situação, não há dúvida quanto a exclusão da multa moratória (por atraso).

No caso de compensação, aqui analisado, o contribuinte também comparece espontaneamente perante a administração tributária para, igualmente, declarar e confessar uma dívida em atraso, também não fiscalizada, porém, realiza tal quitação com créditos de valores pagos anteriormente, realizando a compensação. Pretende com isso que igualmente seja excluída a mesma multa moratória identificada na hipótese anterior.

Haveria denúncia espontânea no caso da compensação? Qual a diferença entre os modelos? Eis a dúvida que legitima o embate que, há anos, ocorre no âmbito administrativo e judicial.

Entendo que duas situações são idênticas, pois há pagamento nos dois casos.

No primeiro, o pagamento ocorre *concomitantemente* à confissão do débito (denúncia espontânea por pagamento concomitante). No segundo, o pagamento ocorreu *anteriormente* à confissão (e também há denúncia espontânea, aqui denominada **denúncia espontânea por pagamento preexistente**).

Note-se que o requisito do *pagamento* existe nos dois casos. Não é razoável, justo, proporcional, lícito ou minimamente lógico admitir que um pagamento já realizado não possa extinguir um débito surgido posteriormente. O crédito a recuperar a que faz jus o contribuinte decorre do pagamento anterior de tributo indevido ou a maior, portanto, extingue débitos tributários confessados posteriormente, sem procedimento fiscalizatório da Fazenda Pública.

Parte dos julgados afasta a denúncia espontânea nos procedimentos de compensação porque exigiria do Fisco movimentar-se para verificar a consistência do crédito, portanto, a espontaneidade estaria comprometida. O argumento não procede, pois a própria redação do art. 138 do CTN deixa claro que a denúncia espontânea também se realiza nos casos em que a **verificação do montante do tributo depende de apuração**.

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**.

Note-se que o parágrafo único do dispositivo deixa claro qual o objetivo da denúncia espontânea ao determinar que ela não será considerada *quando apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração*. À toda evidência, a norma busca impedir que o contribuinte devedor que venha a ser fiscalizado deixe de ser apenado com a multa moratória e pretenda, após o início da fiscalização, pagar o débito sem o ônus infracional respectivo.

Situação totalmente diferente é de DCOM (Declaração de Compensação), **onde o contribuinte já pagou tributo**, indevidamente ou a maior, e voluntariamente apresenta ao Fisco a declaração e confissão do débito, requerendo que o pagamento já ocorrido – cujo crédito ainda não foi alocado – extinga a dívida confessada.

Todos os créditos indicados em compensação representam pagamentos preexistentes, apenas demandam alocação específica, inexistindo razões para considerar *não espontâneo* o procedimento administrativo que objetiva dar solução à extinção dos haveres a que faz jus a Fazenda Pública. Desconsiderar a denúncia espontânea no caso de procedimentos de compensação pela falta de pagamento é o mesmo que dizer que um crédito é um “não pagamento”, ideia que não subsiste aos fundamentos das obrigações jurídicas.

Outrossim, desconsiderar a espontaneidade nos casos de compensação consagra, a meu sentir, não apenas uma injustiça e o descompasso máximo da proporcionalidade, mas também convalida o enriquecimento sem causa da Fazenda Pública, uma vez que impõe ao

contribuinte o ônus de pagar em dinheiro uma dívida plenamente passível de extinção pela compensação de créditos líquidos e certos.

A questão foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1.149.022/SP, na sistemática de recursos repetitivos do art. 543-C do Código de Processo Civil, com a seguinte ementa (grifou-se):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, **cuja quitação se dá concomitantemente.**

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 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. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impuntualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ, Primeira Seção, REsp 1149022, unânime, Relator Min. Luiz Fux, trânsito em julgado em 30/08/2010).

A Corte Superior apreciou circunstância em que o contribuinte *declara parcialmente o débito e quita essa parte declarado, vindo depois a retificar o erro e complementar o pagamento*, situação diversa da que se aprecia. Porém, o STJ indica caminhos interpretativos possíveis, ao consignar que *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**.*

O critério utilizado pelo STJ é a **quitação concomitante do débito tributário declarado**, que pode ocorrer, a meu sentir, em quaisquer hipóteses de exclusão do mesmo, inclusive, no caso de pagamento e também de compensação, que são causas idênticas de extinção de obrigações, dentre outras previstas expressamente no art. 156 do CTN. Deixar de considerar todos os efeitos jurídicos próprios da extinção de um débito da Fazenda Pública pelo reconhecimento de créditos do contribuinte impede que a relação obrigacional opere todos os seus reflexos próprios.

Condicionar a autodenúncia do contribuinte perante o Fisco ao exclusivo pagamento do tributo torna sem efeito o parágrafo único do art. 138, onde consta o critério para indicar o que não é denúncia espontânea, ao estabelecer que *não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração*.

A norma define como critério da espontaneidade o fato do contribuinte ser ou não fiscalizado pela administração tributária, revelando-se equivocado o entendimento que limita o exercício a situações de pagamento.

Aliás, o caput do dispositivo legal afasta a imposição da multa infracional quando a autodenúncia for acompanhada, **“se for o caso”**, do respectivo pagamento. Significa dizer que, **quando não for o caso**, poderão ser considerados outros tipos normativos que realizem a quitação do tributo.

Reitere-se – e isso é muito importante repetir – que a compensação pressupõe um pagamento anterior. Toda compensação consubstancia e considera a existência de um pagamento anterior, ocorrido antes mesmo da própria denúncia do contribuinte, portanto, deixar de considerar esse pagamento realiza o enriquecimento sem causa do devedor no mais alto grau interpretativo possível.

Considero que a multa moratória deve ser excluída do cálculo do débito lançado na DCOMP e que os créditos reconhecidos pela unidade de origem compensem o valor reapurado até o limite reconhecido. O eventual saldo devedor remanescente, se persistir, será acrescido de todos os índices legais indicados na decisão da DRJ, inclusive, a própria multa moratória, nos termos da lei, sendo esses os critérios de liquidação desta decisão.

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntario para excluir a multa moratória do cálculo do débito tributário lançado na DCOMP e determinar que os créditos reconhecidos pela unidade de origem compensem o valor recalculado até o limite reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque