



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.936194/2016-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.627 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente INTERCEMENT BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/02/2011 a 28/02/2011

COMPENSAÇÃO. EQUIVALENTE A PAGAMENTO. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO.

COMPENSAÇÃO. EQUIVALENTE A PAGAMENTO. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Márcio Robson Costa (Relator), Mara Cristina Sifuentes e Paulo Régis Venter (Conselheiro Suplente), que lhe negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Declarou-se impedido o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, substituído pelo conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Muller Nonato Cavalcanti Silva, Paulo Regis Venter (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado(a) para eventuais participações), Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-009.627 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.936194/2016-44

Relatório

Faço uso do relatório produzido pela Delegacia Regional de Julgamento por ocasião da apreciação do Manifesto de Inconformidade.

Trata o processo de manifestação de inconformidade (fls. 05/16) apresentada em 15/07/2016, em face da homologação parcial da compensação constante do PER/**Dcomp** nº 36964.76804.040412.1.3.04-**9586** consoante despacho decisório proferido em 07/06/2016 pela DERAT SP (fl. 02), cuja ciência deu-se por meio do Edital PER/DCOMP 1890/2016, fls. 173/175.

No aludido PER/**Dcomp** a contribuinte indicou o crédito no valor original de R\$ 1.042.442,60, que corresponde a uma parte do pagamento de R\$ 6.171.822,33, efetuado em 25/03/2011, a título de Cofins não cumulativa (código 5856), para extinguir os débitos de Cofins, cód. 2172, dos períodos de apuração 02 e 04/2011, nos valores de R\$ 747.267,15 (além de juros de mora de R\$ 88.775,34) e R\$ 253.934,86 (além de multa de mora de R\$ 50.786,97 e juros de mora de R\$ 25.520,45).

Segundo o despacho decisório, o valor pleiteado foi integralmente reconhecido, todavia, o mesmo revelou-se insuficiente para a compensação informada.

Na manifestação apresentada, a contribuinte, após breve relato dos fatos, informa que imputou multa de 20% somente sobre o débito de abril de 2011 e que a RFB acabou imputando a referida multa sobre os dois débitos compensados.

Aduz que agiu corretamente ao não informar multa de mora sobre o débito de fevereiro de 2011 pois esse débito não foi confessado na DCTF. Assim, como a extinção ocorreu somente com a compensação, deve ser reconhecida a denúncia espontânea.

A seguir, discorre sobre a tempestividade da manifestação e disserta sobre o instituto da denúncia espontânea.

Esclarece que, nos termos do CTN, a compensação, assim como o pagamento, é uma das formas de extinção do crédito tributário, assim, *“a ela também é aplicável o instituto da denúncia espontânea.”* Transcreve jurisprudência do CARF e ressalta trechos da Nota Técnica nº 1 da Cosit, de 18/01/2012, que também trata do tema.

Salienta que, *“em que pese a Declaração de Compensação ter sido entregue em abril de 2012, foi feita antes de qualquer procedimento fiscalizatório, o que afasta a incidência da multa de mora, conforme previsto no artigo 138 do CTN.”* Transcreve a posição da doutrina a respeito.

Argumenta que a multa moratória tem natureza punitiva e que a mesma é descabida quando o débito é extinto, seja pelo pagamento, seja pela compensação, antes de qualquer procedimento fiscalizatório.

Ao final, requer o acolhimento da manifestação com o afastamento da cobrança da multa de mora em relação ao débito de fevereiro de 2011. Pede, ainda, que futuras intimações também sejam enviadas para os seus advogados.

Conforme despacho de fl. 184, em 21/02/2019 o processo foi enviado para esta DRJ em Curitiba, para julgamento.

É o relatório.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 04/04/2012

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. EXTINÇÃO DE TRIBUTO VIA COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. CABIMENTO.

Nos termos do art. 138 do CTN a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração e deve ser acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora devidos, assim, tratando-se de compensação (constante de declaração específica), que constitui outra hipótese de extinção do crédito tributário, o dispositivo não é passível de ser aplicado, sendo, portanto, cabível a incidência de multa de mora.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso voluntário, requerendo a reforma do julgado:

Pelo exposto, aguarda e requer a RECORRENTE que este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

(i) receba, conheça e dê provimento ao recurso voluntário aqui formalizado para que seja integralmente reformado o acórdão nº 06-67.208, de lavra da 3ª Turma da DRJ em Curitiba, para que:

(ii) seja afastada a exigência da multa de mora incidente sobre o débito de COFINS apurado em fevereiro de 2011, uma vez que a PER/DCOMP nº 36964.76804.040412.1.3.04-9586 constituiu o crédito tributário não declarado anteriormente, e o extinguiu no mesmo ato, antes que tivesse início qualquer procedimento fiscalizatório, devendo, portanto, ser aplicado o instituto da denúncia espontânea previsto pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional e, consequentemente, homologada integralmente a compensação declarada, referente a fevereiro e abril de 2011.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado a controvérsia persiste na legalidade da cobrança de multa moratória sobre débito declarado apenas em pedido de compensação.

A recorrente se defende argumentando que a cobrança da multa é indevida porque o débito de fevereiro de 2011 não foi confessado na DCTF e esclarece que, nos termos do CTN, artigo 138, a compensação, assim como o pagamento, é uma das formas de extinção do crédito tributário, assim, “*a ela também é aplicável o instituto da denúncia espontânea.*”

A fundamentação do recurso paira sobre a orientação, seguida pela recorrente, presente na Nota Técnica nº 1 da Cosit, emitida em 18/01/2012, que previa a configuração da denúncia espontânea quando o ato de confessar e compensar fossem concomitantes.

O julgador de piso, manteve a homologação parcial do pedido de compensação, cuja insuficiência do crédito foi ocasionada pela atribuição de multa moratória ao débito de fevereiro de 2011, na revogação da aludida Nota Técnica nº 1 da Cosit pelo item 6 “a” da Nota Técnica Cosit nº 19, de 12/06/2012.

Dentro desse contexto fático, passamos a análise das razões do mérito.

Mérito

Inicialmente destaco que a PER/DCOMP Nº 36964.76804.040412.1.3.04-9586, foi transmitida em 04/04/2012, o débito aqui discutido é referente a apuração de fevereiro de 2011. A Nota Técnica nº 1 da Cosit, emitida em 18/01/2012, assim dispunha:

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, aplica-se o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;

b) se o contribuinte declara o débito na DCTF, e efetua a compensação posteriormente por meio da Dcomp, a situação é semelhante à dos tributos declarados, mas pagos a destempo (subitem 9.1), requerendo, em consequência, o mesmo tratamento ali previsto ou seja, a incidência da multa de mora.

Conforme julgado da instância inferior, a referida Nota Técnica nº 1 foi revogada:

Posteriormente, no entanto, esse entendimento acabou inteiramente revogado, com o cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1 pelo item 6, “a” da Nota Técnica Cosit nº 19, de 12/06/2012, pois:

4.2. O ato da PGFN não trata das seguintes situações constantes da Nota Técnica nº 1, de 2012: contribuinte não apresenta declaração, mas paga o débito; contribuinte declara o débito a menor, não paga e posteriormente retifica a declaração pagando concomitantemente todo o débito e; o contribuinte não declara o débito em DCTF, porém efetua a compensação dele em Dcomp. Desse modo, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, deve ser considerada ocorrida a denúncia espontânea apenas na sua acepção primária de pagamento do débito concomitantemente a

apresentação da declaração e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, como descrito no item 4.1.

Como consequência dessa revisão, foram adotados os seguintes posicionamentos:

6. Em consequência, conclui-se:

a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;

*b) que **se considera ocorrida a denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:*

b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011;

b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011;

*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:*

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado;

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

c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo;

d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item “b” acima devem ser analisados com base no entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN nºs 4 e 8, de 2011.

Portanto, de acordo com a Nota Técnica nº 19, de 2012, e consoante previsão expressa contida no art. 138 do CTN (dispositivo que deve ser literalmente interpretado), não há que se falar em denúncia espontânea no caso de compensação de débitos. Em outras palavras, como não houve o **pagamento**, nos exatos termos da legislação, não há como se considerar que foram implementadas as condições para o afastamento da aplicação da multa de mora incidente sobre o débito de fevereiro de 2011. Em assim sendo, deve ser mantida a homologação parcial da compensação, tal como constante do despacho decisório recorrido.

Em ato contínuo, a recorrente alega a inobservância do princípio da segurança jurídica, visto a revogação de entendimento da Receita Federal não pode ser determinante para retroagir entendimento que prejudique o contribuinte e ainda destaca que:

Observando o presente caso, verifica-se que está sendo cobrada, pelo fisco, multa de mora de 20%, no valor de R\$ 149.453,43 (cento e quarenta e nove mil quatrocentos e cinquenta e três reais e quarenta e três centavos), por ter a RECORRENTE, com a entrega da Declaração de Compensação em **04/2012**, compensado débito referente ao período de fevereiro de 2011, momento em que o não recolhimento da multa de mora estava plenamente lastreado na norma prevista pelo artigo 138 do CTN, e em interpretação feita por esta própria Receita Federal do Brasil por intermédio da COSIT – qual seja, a Nota Técnica COSTI nº 01/2012.

Neste sentido, aplicando-se o disposto na Nota Técnica COSIT nº 01/2012, assim se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9101-003.687, julgado pela 1ª Turma da CSRF, em sessão do dia 07/08/2018: (...) Portanto, tendo respeitado o artigo 138 do Código Tributário Nacional, e o contido na Nota Técnica COSIT nº 01/2012, e antecipando-se a qualquer a autuação fiscal e declarando o tributo, a RECORRENTE não pode ser penalizada com a imputação da multa moratória, com fundamento em normativo da RFB que foi editado e publicado posteriormente à entrega da DCOMP ora em debate, devendo ser a ela reconhecido o direito a usufruir da não incidência da multa de mora em razão do disposto no artigo 138 do CTN.

Assim, devido à ocorrência da denúncia espontânea, não há que se falar na incidência de qualquer multa, motivo pelo qual se requer seja integralmente reformado o acórdão ora combatido, com o consequente afastamento da multa moratória e, conseguinte homologação integral da compensação declarada, referente aos períodos de fevereiro e abril de 2011.

Acórdão nº 3201-004.475, resultado do julgamento realizado em sessão do dia 28/11/2018, pela 3ª Seção de Julgamento deste E. CARF.

Em que pese as considerações iniciais, destaco que Nota Técnica da Cosit não vincula o CARF, que já é dotado de sua própria jurisprudência, sendo obrigado a observar os julgados dos Tribunais Superiores, nos termos do Art. 62¹, RICARF.

A posição adotada por este relator tem sido em sentido contrário ao que era orientado pela Nota Técnica n.º 1, que, frisa-se, foi revogada, conforme se pode observar no acórdão n.º 3003-000.674, proferido em sessão de julgamento realizada em 11/2019, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/09/2006

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

¹ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, conforme legislação. 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.

O que foi exposto no julgado acima, é exatamente análogo ao que consta nos autos, ou seja, o contribuinte não declarou o débito de fevereiro de 2011 em DCTF e fez uma compensação desse débito em abril de 2012, fato é que na data da compensação havia mais de um ano de atraso quanto a data que deveria ter ocorrido o pagamento.

Assim, entendo que a este caso, no qual o débito foi compensado com atraso, não se aplica o instituto da denúncia espontânea, que se presta ao pagamento e não a compensação. Isso porque, enquanto o pagamento extingue o débito imediatamente, a compensação esta sujeita a confirmação que demanda uma apuração, ou seja, a compensação sempre estará sujeita a condição resolutória, podendo ser homologada ou não e assim a extinção do débito não ocorre de maneira automática.

A partir deste breve contexto, ciente da controvérsia que cerca a matéria, sigo me pronunciando a respeito dos REsp n.º 962.379 que inclusive é citado no REsp nº 114.902-2², cito acórdãos proferidos de minha relatoria, bem como acórdãos da CSRF que subsidiam o meu voto pela negar provimento ao Recurso Voluntário.

O recorrente citou a Súmula 360 do STJ, sem, contudo, observar que ela se aplica apenas aos casos em que há pagamento, pois assim dispõe:

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

Para melhor explicar a aplicabilidade da referida súmula, cabe a leitura da ementa do voto do **REsp. n.º 962.379** – RS, bem como enxerto (item 5 do voto do relator) que elucida o que pretendo esclarecer. Veja-se:

² O STJ, no julgamento do REsp 114.902-2, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado, tratou da denúncia espontânea da seguinte forma:

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

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

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. 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 Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, 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. **2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.**

O item 5 do voto do relator que assim dispõe:

5. No caso dos autos, o acórdão recorrido consignou que (a) "controverte-se nos autos acerca da incidência da multa moratória nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, informados em DCTF e recolhidos com atraso pelo sujeito passivo" (fl. 97, verso) e (b) "no caso dos autos, extrai-se da análise das guias DARFs acostadas às fls. 33-37, que a autora efetuou os recolhimentos com atraso, sendo devida a multa moratória" (fl. 99). Sendo assim, por estar perfeitamente adequado à jurisprudência desta Seção, o acórdão deve ser mantido.

Observa-se que o referido **REsp nº. 962.379** não se aplica ao presente caso, por ausência de similitude fática, visto que se trata de denúncia espontânea pelo pagamento (DARFs acostadas) e não por compensação sob condição resolutória da ulterior homologação

Logo, extrai-se que mesmo o entendimento jurisprudencial acima citado, não consolidou entendimento acerca da possibilidade de aplicação da denúncia espontânea em casos que se pretende extinguir o débito por compensação tributária.

Diante do exposto entendo que a denúncia espontânea não se aplica ao presente caso, sendo devida a incidência de multa de mora que resultou na insuficiência de créditos e nesse mesmo sentido, já tendo me posicionado em outros acórdãos de minha relatoria (**3003-000.674; 3003-000.833; 3003-000.842**) no que se refere a distinção entre pagamento e compensação como modalidade de extinção de crédito tributário, e a possibilidade de aplicação da multa de mora, cito o Acórdão **9303-011.031 da CSRF / 3ª Turma** que em suas razões de decidir adota o acórdão **9303-009.273**, em sessão realizada em 08/12/2020, de relatoria do ilustre Conselheiro Relator Dr. Rodrigo da Costa Pôssas, no qual trago a ementa, bem como alguns destaques:

MULTA DE MORA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO APRESENTADA EM ATRASO, MAS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO, POIS AFASTADA SOMENTE EM CASO DE PAGAMENTO DE VALOR NÃO PREVIAMENTE CONFESSADO.

A compensação é forma distinta da extinção do crédito tributário pelo pagamento, cuja não homologação somente pode atingir a parcela que deixou de ser paga (art. 150, § 6º, do CTN), enquanto, na primeira, a extinção se dá sob condição resolutória de homologação do valor compensado. Como o instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN e a jurisprudência vinculante do STJ demandam o pagamento, *stricto sensu* ainda anterior ou concomitantemente à confissão da dívida (condição imposta somente

por força de decisão judicial) , cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso.

Nessa toada, trago entendimento da CSRF / 1ª Turma, no Acórdão n.º **9101-005.570**, em sessão realizada em 09/08/2021, de relatoria da Conselheira Andréa Duek Simantob, vejamos:

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 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.

(...)

Alguém ainda poderia invocar o parágrafo único do art. 156 do CTN para dizer que é lei ordinária que determina estes efeitos. Vejamos o que prescreve o aludido dispositivo:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I o pagamento;

II a compensação;

(...)

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.

Concebe-se irregularidade sobre o que foi efetivamente recolhido aos cofres públicos ?? Por óbvio que não, e se a lei assim dispusesse, seria frontalmente contrária ao prescrito no § 3º do art. 150 do CTN, que determina que o pagamento sempre será “abatido” do valor devido (o que poderia haver é a constatação de que o pagamento foi indevido ou a maior, o que gera, “independentemente de prévio protesto”, o direito à restituição desta parcela, conforme art. 165, também do CTN).

Já no que tange à compensação, o *caput* do art. 170 claramente abre esta possibilidade, pois condiciona a compensação a que os créditos sejam líquidos e certos (o pagamento, naturalmente, é sempre líquido e certo).

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Redator designado.

Com a devida vênia, divirjo do bem elaborado voto apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator, tendo sido designado para elaboração do voto vencedor.

A controvérsia encartada no processo limita-se à incidência ou não da multa moratória na valoração dos débitos a compensar, tendo em vista que a unidade de origem já reconheceu, em sua totalidade, o direito creditório pleiteado pela Recorrente.

A Recorrente postula pela aplicação do previsto no 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."

Tem razão a Recorrente quando consigna que se o débito não foi declarado em DCTF, e a Recorrente, espontaneamente, informa à RFB a existência de um débito, e sua consequente liquidação em PER/DCOMP, configurada está a denúncia espontânea, não sendo cabível contudo, a incidência da multa de mora de 20%.

A questão sobre a possibilidade de o instituto da compensação poder ser considerada como denúncia espontânea, em casos como o presente, é matéria controvertida no âmbito dos órgãos de julgamento judiciário e administrativo.

No entanto, filio-me a corrente de que é cabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária. Neste sentido, cito precedentes do Superior Tribunal de Justiça - STJ:

"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 INTELECTIVA.

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.
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 (compensação) 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 plethora 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 feição 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) (nosso destaque)

"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)

No mesmo sentido, tem se posicionado o Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO EM ATRASO. COMPENSAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. AFASTAMENTO.

1. Hipótese em que a dívida não foi paga no vencimento, mas a compensação (entenda-se pagamento) se deu no momento em que foi remetida a DCOMP ao órgão fazendário.

2. Nos termos do art. 138 do CTN, todo contribuinte que denunciar uma infração à legislação tributária terá sua responsabilidade excluída, afastando a aplicação das sanções cabíveis, caso tenha efetuado o pagamento integral do tributo devido.

3. Não é cabível a multa de mora em virtude da denúncia espontânea. A multa moratória, por não ter função de recomposição do valor do tributo devido e inadimplido, reveste-se de natureza essencialmente punitiva, razão pela qual é excluída quando verificados os pressupostos fáticos para a incidência da norma insculpada no art. 138 do CTN." (TRF4, AC 5005413-08.2011.4.04.7102, PRIMEIRA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 22/06/2015)

De igual modo tem sido as decisões proferidas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Da Câmara Superior de Recursos Fiscais, colaciono os seguintes precedentes:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

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." (Processo nº 10880.914178/2012-77; Acórdão nº 9101-003.687; Relator Conselheiro Luís Flávio Neto; sessão de 07/08/2018)

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE

A compensação é hipótese de extinção do crédito tributário contida na acepção do termo "pagamento" insito no art. 138 do CTN." (Processo nº 15374.000506/2005-61; Acórdão nº 9101-003.559; Relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo; Redatr designado Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza; sessão de 05/04/2018)

A minha compreensão é de que a compensação também é forma de extinção da obrigação tributária, nos termos do art. 156, inciso II, do CTN, equivalente a pagamento, atraindo a aplicação do instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ possui decisão de que a compensação se equipara a pagamento:

“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 INTELECTIVA.

NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENSIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUÍNTES. 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.

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 (compensação) 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 feição 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)

Mesmo considerando que a compensação não extinga o crédito tributário de modo imediato, em razão da condição resolutória de sua posterior homologação, trata-se de modalidade de extinção do crédito tributário legalmente reconhecida.

Ademais, é de se reconhecer que a compensação pressupõe um pagamento anterior efetuado pelo contribuinte, tanto que, no caso em apreço foi reconhecido expressamente o direito creditório em sua íntegra.

Ainda do CARF:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

CRÉDITO DO CONTRIBUINTE RECONHECIDO E COM DÉBITO EXTINTO PELA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO, SEM ACRÉSCIMO DA MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CARACTERIZADA. STJ. RECURSO REPETITIVO.

A Declaração de Compensação após o vencimento do tributo, sem qualquer procedimento prévio, incluindo fiscalização ou a confissão mediante a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), extingue o crédito tributário, sem acréscimo da multa de mora, caracterizando a denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, segundo o Recurso Especial nº1.149.022, julgado pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça com efeito repetitivo." (Processo nº 15582.000894/2008-77; Acórdão nº 1201-001.827; Relator Conselheiro Rafael Gasparello Lima; sessão de 27/07/2017)

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005

DCOMP. CRÉDITO DO CONTRIBUINTE RECONHECIDO E LIQUIDAÇÃO DO DÉBITO. EFEITOS EQUIVALENTES AO DO PAGAMENTO.

Apesar de a compensação ser meio de extinção do crédito tributário distinto do pagamento, quando reconhecido o crédito do contribuinte e homologada a compensação, torna-se de rigor sua extinção.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO DECLARADO. DCOMP. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CARACTERIZADA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. STJ. RECURSO REPETITIVO.

Quando extinto, por meio de Declaração de Compensação homologada, crédito tributário anteriormente não declarado à administração tributária, resta caracterizada a

denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, com exclusão da multa de mora, segundo interpretação do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, com aplicação obrigatória no âmbito do CARF." (Processo nº ; 16327.910469/2009-52; Acórdão nº 1201-001.538; Relator Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida; sessão de 24/01/2017)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF em contemporânea decisão assim deliberou:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/10/2003

COMPENSAÇÃO. EQUIVALENTE A PAGAMENTO. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO.

Efetuada a compensação (via Declaração de Compensação) considera-se como equivalente a pagamento, é de ser afastada a cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal, como é o caso dos presentes autos.” (Processo nº 10805.000996/2006-45; Acórdão nº 9303-011.117; Relator Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire; Redatora designada Conselheira Vanessa Marini Cecconello; sessão de 20/01/2021)

Por fim e não menos importante, cito precedente desta Turma de Julgamento:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/10/2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

O instituto da denúncia espontânea se aplica na hipótese de extinção do crédito tributário ocorrida após o vencimento do tributo concomitantemente à apresentação de declaração com efeito de confissão de dívida e anteriormente a qualquer procedimento de fiscalização relacionado ao fato sob exame.” (Processo nº 16682.721091/2014-32; Acórdão nº 3201-006.991; Relator Conselheiro Hécio Lafetá Reis; sessão de 25/06/2020)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade