



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.957487/2015-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-004.014 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 05 de outubro de 2023
Recorrente CENGAGE LEARNING EDICOES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

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

A apresentação do Per/DComp não está amparada pela denúncia espontânea por se tratar de compensação e não de pagamento do débito. Esses institutos não são equivalentes para fins de reconhecimento da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, não podendo afastar, por consequência, a aplicação da multa de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 107-000.244, proferido pela 6ª Tuma da DRJ07, em 05 de agosto de 2020, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo, que será complementado com os fatos que se sucederam:

“Trata o processo de manifestação de inconformidade em face ao Despacho Decisório n.º 111448129, de fls. 98, que reconheceu o direito creditório na integralidade, mas que revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados, homologando parcialmente as compensações da DCOMP de n.º 26477.05906.170915.1.3.04-6929, de fls. 93/97.

Na citada DCOMP, o interessado pretende compensar crédito com origem em pagamento indevido, recolhido em 30/06/2014, código 6773, no valor de R\$ 170.217,79, com diversos débitos próprios.

A ciência da decisão ocorreu em 16/12/2015, conforme AR de fls. 100.

A manifestação de inconformidade foi apresentada em 11/01/2016, fls. 3/15, com as seguintes alegações:

- Alega a tempestividade da manifestação de inconformidade.
- Realizou auditoria em sua contabilidade em 2014, antes de qualquer processo de fiscalização, optando por denunciar espontaneamente os erros cometidos entre 2011 e 2014, pagando os valores por meio de Declaração de Compensação.
- A não homologação da totalidade da DCOMP é equivocada, uma vez que as compensações foram realizadas antes de qualquer processo fiscalizatório, não podendo ser cobrada a multa de 20%. □ Os valores compensados são os declarados e confessados em DCTF retificadoras, sendo os mesmos declarados também na DIPJ.
- Não sofreu qualquer fiscalização, denunciando espontaneamente os equívocos cometidos, promovendo a compensação dos valores devidos com o acréscimo de juros, sem a aplicação da multa de mora, pois sua conduta está respaldada e assegurada no artigo 138 do CTN.
- Os Pareceres n.º 2.124 e 2.113 da Procuradoria da Fazenda Nacional, ambos de 2011, já reconheceram o afastamento da multa nos casos de denúncia espontânea.
- Deve ser observado o Princípio da Verdade Material, com a apresentação de documentação que comprova a correição da compensação, demonstrando a fragilidade da decisão ora guerreada.

Por sua vez, a 6ª Tuma da DRJ07 julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente.

O recurso voluntário, apresentado às e-fls. 127 a 137, possui, em síntese, as seguintes razões de recorrer:

“(…)

3. RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO

3.1 Como já mencionado anteriormente nos fatos, o r. acórdão recorrido negou provimento à manifestação de inconformidade galgado exclusivamente na premissa de que o benefício da denúncia espontânea seria incompatível com a quitação dos débitos por meio da compensação.

3.2 Referido posicionamento entende que o artigo 138 do Código Tributário Nacional deveria ser interpretado de forma literal, ao dispor que a denúncia ocorre quando há o “pagamento” do tributo, compreendendo assim que o termo “pagamento” empregado no referido dispositivo compreenderia apenas a quitação em espécie do tributo afastando qualquer outra modalidade de quitação como a compensação.

3.3 Ou seja, por este entendimento, considerando que o Código Tributário Nacional ao dispor, em seu artigo 156, que os dois são modalidade de extinção do crédito tributário, distinguiria a modalidade de pagamento como causa extintiva do débito, em razão de a compensação somente possuir tal efeito depois de decisão posterior, com a sua homologação, demonstrando uma suposta precariedade nessa hipótese de quitação.

3.3 Todavia, referido posicionamento não deve prevalecer, pois, como cediço, ao prever a exclusão da responsabilidade da multa nas hipóteses de pagamento antes acrescido de juros, realizado antes de qualquer ato fiscalizatório, o sentido de pagamento empregado pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional, deve ser interpretado de forma teleológica e sistemática, e, para tanto é necessário verificar a mens legis do mencionado dispositivo legal.

3.4 Historicamente, o instituto da denúncia espontânea, antigo no ordenamento jurídico e que antecede até mesmo ao Projeto que originou o Código Tributário Nacional, já aparecia na antiga Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, Decreto n.º 26.149 de 1949, mais precisamente em seu artigo 200, posteriormente renumerado como artigo 201 pelo Decreto n.º 2.974 de 1956. *In verbis*:

Art. 201: Os contribuintes que procurarem espontaneamente a repartição arrecadadora antes de qualquer procedimento fiscal, para sanar qualquer irregularidade ou recolher imposto devido à Fazenda Nacional, poderão ser atendidos dentro de dez (10) dias, contados da data do requerimento, independentemente de qualquer penalidade. (g. n.).

3.5 Deveras, o instituto também foi inserido por Rubens Gomes de Sousa, por ocasião do Anteprojecto de Código Tributário Brasileiro, de 1953, no artigo 289 (...)

3.6 Referido dispositivo supramencionado, depois de algumas revisões e aperfeiçoamentos, acabou dando origem ao artigo 174 do Projeto de Código Tributário Brasileiro de 1954, no capítulo IV (da responsabilidade por infrações):

Art.174 – A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros da mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo devido dependa de apuração.

Parágrafo Único – Não se considera espontânea a denúncia apresentada do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização³” (grifo nosso)

3.7 Dessa evolução legislativa originou-se o artigo 138 do Código Tributário Nacional, com poucas alterações em sua estrutura: (...)

3.7 Observe-se que em todas as configurações históricas do instituto sempre apareceu em destaque a “exclusão da penalidade ou da responsabilidade por infrações”, quando o contribuinte se socorria do instituto.

3.9 Perceba-se que em toda evolução legislativa do instituto, sempre transparecia claro que a denúncia espontânea deveria ser compreendida como estímulo ao contribuinte autodenunciar-se e realizar a autoregularização de suas obrigações tributárias independente de qualquer penalidade, acrescidas apenas de juros de mora.

3.10 Tal se deve ao fato de que, com quitação do débito por meio da autoregularização ambos ganhariam, o Fisco com o recebimento do tributo antes desconhecido e o contribuinte, que afastaria o risco de eventual ação fiscal e aplicações de penalidades decorrentes.

3.11 Ou seja, a interpretação teleológica do contexto histórico do artigo 138 do Código Tributário Nacional, conjunta com sua interpretação sistêmica, conduz à interpretação do conceito de “pagamento”, nele empregado, como sendo equivalente ao “adimplemento” da obrigação tributária.

3.12 Neste contexto, a compensação – enquanto modalidade de extinção do crédito – possui o mesmo efeito do pagamento, conforme, inclusive, verifica o próprio artigo 156, III, do Código de Processo Tributário:

3.13 Corroborando esse posicionamento, a 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou em manter uma posição ampla do conceito de “pagamento” empregado no artigo 138 do Código Tributário Nacional (Acórdão n.9101-003.687), considerando que, em diversas ocasiões, a expressão pagamento é utilizada em sentido amplo pelo próprio código, como “adimplemento da obrigação”, concluindo, portanto, que a compensação, por possuir efeito extintivo, sob condição resolutória, teria os mesmos efeitos do pagamento: (...)

3.14 Ademais, importante esclarecer a este respeito que o próprio adimplemento em espécie, assim como o adimplemento por compensação, também depende da ulterior conferência do Fisco acerca da suficiência dos valores recolhidos, para somente então surtir os efeitos de quitação do débito tributário. Pois, em ambas as modalidades de adimplemento, caso não adimplido integralmente o valor devido, perderia a eficácia a denúncia espontânea, com a cobrança do débito tributário acrescido da multa.

3.15 Logo, forçoso concluir que a correta leitura da expressão “pagamento antecipado” empregada no artigo 138 do Código Tributário Nacional não deve ser entendida de outra forma senão como expressão equivalente à “adimplemento”, já que a compensação independente de sua homologação também possui eficácia extintiva, mesmo que sujeita à homologação.

3.16 No caso dos autos, o crédito tributário já existente foi verificado por meio de auditoria interna realizada pela empresa recorrente, que procedeu com a retificação de suas obrigações acessórias para corrigir os equívocos cometidos na apuração de tributos, antes de qualquer procedimento fiscal.

3.17 Verifica-se, portanto, que os valores compensados na PER/DCOMP ora parcialmente homologada, são exatamente aqueles declarados e confessados nas DCTFs retificadoras e, ainda, apurados sem a incidência da multa que a Receita Federal erroneamente insiste em exigir:

D C T F MENSAL - 2.5	
CNPJ: 60.734.837/0001-96	JAN/2011
Página 8	
Débito Apurado e Créditos Vinculados-R\$	
GRUPO DO TRIBUTO: CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO	
CÓDIGO DA RECEITA: 2484-01	
DENOMINAÇÃO: CSLL - PJ que apura o imposto com base no lucro real - Demais entidades - Estimativa mensal	
PERIODICIDADE: Mensal	PERÍODO DE APOURAÇÃO: 01 / 2011
DÉBITO APURADO	33.910,27
CREDITOS VINCULADOS	
- PAGAMENTO COM DARF	0,00
- COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR	33.910,27
- OUTRAS COMPENSAÇÕES	0,00
- PARCELAMENTO	0,00
- SUSPENSÃO	0,00
SOMA DOS CREDITOS VINCULADOS	33.910,27
SALDO A PAGAR DO DÉBITO	0,00
Valor do Débito-R\$	Total: 33.910,27
Total da Contribuição Social apurada mensalmente, antes de efetuadas as compensações	33.910,27
Balanco de redução: Sim	
Compensação Pagamento Indevido ou a Maior-R\$	Total: 33.910,27
Valor Compensado do Débito:	33.910,27
Formalização do Pedido: DComp	
CP de DComp: 26477.05906.170915.1.3.04-6929	

3.18 Verifica-se, ainda, que os mesmos valores estão consignados na DIPJ retificadora, também transmitida para este Órgão:

Ficha 16 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa

Discriminação	Janeiro
FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL Com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução	
CÁLCULO DA CSLL	
01.Base de Cálculo da CSLL	376.780,79
02.CSLL Apurada	33.910,27
DEDUÇÕES	
03.(-)Recuperação de Crédito de CSLL (MP nº 1.807/1999, art. 8º)	0,00
04.(-)Créditos s/ Depreciação de Bens do At. Imobilizado (Lei nº 11.051/2004)	0,00
05.(-)CSLL Devida em Meses Anteriores	
06.(-)Imp. Pago no Exter. s/Lucros, Rend. Ganhos de Cap. (MP nº 1858-6/1999)	0,00
07.(-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed.(Lei nº 9.430/1996)	0,00
08.(-)CSLL Ret. na Fonte p/ Demais Ent. Adm. Pub. Fed. (Lei nº 10.833/2003)	0,00
09.(-)CSLL Ret. na Fonte p/ Pes. Jur. Dir. Priv. (Lei nº 10.833/2003)	0,00
10.(-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. dos Est., D.F. e Mun.	0,00
11.CSLL A PAGAR	33.910,27
12.CSLL A PAGAR DE SCP	0,00

3.19 Em síntese, o fundamento para o não reconhecimento da homologação completa do pedido de compensação ocorreu em face da inclusão da multa de mora pela autoridade, que não havia sido incluída pelo contribuinte na ocasião da transmissão do PER/DCOMP n.º 26477.05906.170915.1.3.04-6929.

3.20 Desta forma, é importante mais uma vez consignar e repetir que as compensações foram realizadas em razão da identificação em auditoria interna da requerente de que suas obrigações foram cumpridas de forma equivocada, o que a levou fazer todas as correções em sua escrita fiscal e pagar os valores apurados de forma errada com os juros devidos.

3.21. Ou seja, a requerente não sofreu qualquer fiscalização e, portanto, denunciou espontaneamente os equívocos cometidos e promoveu a compensação dos valores devidos com o acréscimo de juros e, sem a aplicação de multa moratória de 20%, fazendo jus ao benefício da denúncia espontânea.

3.22 Portanto, não restam dúvidas de que a recorrente agiu legalmente e não pode ser coagida ao pagamento da multa.

3.23. Neste sentido, este Egrégio Conselho de Contribuintes possui recentes decisões atestando para aplicação do benefício da denúncia espontânea em casos análogo ao presente: (...)

3.24. Ademais, também não procedem quaisquer argumentos de que estaria adstrito a decidir com base no equivocado posicionamento firmado pela Receita Federal do Brasil, na Solução de Consulta COSIT n.º 233, de 16 de agosto de 2019, eis que não há hierarquia das soluções de consulta sobre as decisões proferida pelas cortes administrativo-fiscais ou mesmo qualquer vinculação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, às soluções de consulta desfavoráveis aos contribuintes, como já decidiu esse Colendo Conselho: (...)

3.25. Ademais, é de se observar que as normas que fundamentaram a decisão recorrida, quais sejam: os Pareceres da PGFN n.ºs 2.124 e 2.113, ambos de 2011 e os Atos Declaratórios n.ºs 4 e 8, ambos de 2011, fazem menção a pagamento integral e quitação concomitante, ou seja, em nenhum momento tratam de pagamento em espécie para configuração da denúncia espontânea. A restrição ao uso da compensação como forma de pagamento somente veio a ser expressa com a Solução de Consulta COSIT n.º 233, de 16 de agosto de 2019, ou seja, 4 anos após a recorrente ter se utilizado da PER/DCOMP para quitar o crédito tributário buscando o benefício da denúncia espontânea.

3.26. A compensação como forma de extinção do crédito tributário é um procedimento que sempre foi adotado pelos contribuintes e confirmado pelo Fisco, no entanto, visando o aumento de arrecadação, a Receita Federal passou a alterar seu entendimento e busca aplicar esse novo posicionamento, repisa-se, expresso somente em 2019, a fatos ocorridos em 2015. É inadmissível que um ato infra legal (solução de consulta) retroaja a fatos pretéritos e, ainda, seja utilizado para restringir direitos assegurados na norma especial, o Código Tributário Nacional, como já mencionado anteriormente.

3.27. Sendo assim, resta cabalmente demonstrado o direito a denúncia espontânea e improcedência da cobrança da multa ora vergastada, impondo-se a necessidade de reforma do v. acórdão recorrido para homologar integralmente a PER/DCOMP n.º 26477.05906.170915.1.3.04-6929.

4. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL DOS FATOS

4.1 Para demonstração da inconsistência do despacho decisório, que foi mantido pelo acórdão ora guerreado, a recorrente se valerá do detalhamento do despacho decisório e da Declaração de Compensação (PER/DCOMP) onde se verificam as contradições do cálculo realizado pela Receita Federal com o cálculo realizado pela recorrente, bem como com a apresentação das DCTFs e DIPJ retificadoras, que demonstram a correta apuração dos valores a serem compensados na compensação.

4.2. Com isso, valendo-se do princípio da verdade material dos fatos, a recorrente demonstra a inconsistência das informações apresentadas no despacho decisório em questão.

4.3 Nesse sentido, vale lembrar que o princípio da verdade material dos fatos é princípio específico do procedimento administrativo, especialmente o tributário, o qual deve ser incansavelmente buscado pela fiscalização. Nesse sentido, é uníssona a doutrina: (...)

4.4 Portanto, após a análise da documentação apresentada pela recorrente e dos argumentos acima tecidos, os quais comprovam a fragilidade da decisão aqui guerreada, deverá ser reformado o v. acórdão recorrido e, conseqüentemente, cancelado o despacho decisório homologando-se a compensação em sua integralidade, justamente porque é princípio do procedimento administrativo a busca pela verdade material dos fatos. Veja-se a decisão abaixo transcrita: (...)

4.5 Por fim, caso esta Colenda Turma entenda necessário a prestação de outros documentos ou esclarecimentos, a recorrente se coloca, desde já, à sua inteira disposição.

5. PEDIDOS

5.1 Do exposto, requer-se a conversão do julgamento em diligência, nos termos do artigo 29 do Decreto n.º 70.235, de 1972 e artigos 35 e 63 do Decreto n.º 7.574, de 2011, para que sejam verificados os documentos e os esclarecimentos juntados aos autos, ou, até mesmo, verificados aqueles ainda não juntados ao processo, a fim de fazer prevalecer a verdade material dos fatos.

7.2 Por fim, requer-se o provimento do presente recurso voluntário para que seja reformado o v. acórdão recorrido, reconhecendo-se, dessa forma, a compensação, haja vista que comprovada a regularidade no procedimento adotado pela recorrente, uma vez que os valores a serem compensados foram apurados em denúncia espontânea e por essa razão não pode haver a incidência de multa moratória.”

É o relatório.

Voto

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso é tempestivo e cumpre com os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento e passo a apreciar.

O direito creditório foi totalmente reconhecido. O cerne da questão trata das compensações dos débitos informados na DCOMP, pois não está incluída a multa de mora, conforme a Ficha dos Débitos Compensados de fls. 97. A autoridade fiscal, ao proceder com a compensação, aplicou o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96, incluindo todos os acréscimos legais, com a multa de mora. Ao final dos cálculos da compensação, o crédito não foi suficiente quitação de todos os débitos, motivo pelo qual o resultado foi a homologação parcial da Declaração de Compensação.

Assim, a discussão envolve a possibilidade ou não do uso do instituto da denúncia espontânea em pedido de compensação.

Para melhor compreensão, em relação a não aplicação de multa de mora sob o argumento de se tratar de denúncia espontânea, devemos analisar a aplicação do art. 138 do CTN, vejamos:

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.

A Solução de Consulta Cosit nº 233, de 16 de agosto de 2019, esclarece:

Conclusão 36.

Pelo exposto, respondendo objetivamente às proposições apresentadas:

36.1 A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do artigo 138 do CTN, sob pena de sua inocorrência. Já a forma de sua instrumentalização está prevista na legislação tributária na forma das declarações das obrigações acessórias. Assim, a comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias.

36.2 Atendidos os requisitos do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea afasta a aplicação de multa, inexistindo diferença, nesse caso, entre multa moratória e multa punitiva.

36.3 A prestação a destempo da obrigação acessória pelo sujeito passivo, para configurar denúncia espontânea da obrigação principal, não o elide da multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, posto que, são obrigações autônomas.

36.4. A comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias a que estava sujeita

A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de vontade alcança a obrigação principal em que o tributo sujeito ao lançamento por homologação ou auto-lançamento que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal.

De aplicação obrigatória por força do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, tem-se no Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP, DJe 24.06.2010, proferido pelo STJ está registrado:

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. 2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008). 3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008). 4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN. 5. *In casu*, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional." 6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine. 7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

O pressuposto da denúncia espontânea é o pagamento efetuado antes de qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração, nos termos do inciso I do art. 156 do Código Tributário Nacional. Ordinariamente o pagamento é levado a efeito em dinheiro pela rede arrecadadora na forma, no lugar e no tempo determinados na legislação. Modalidade diferente é a compensação prevista no inciso II do art. 156 do Código Tributário Nacional. A compensação presume a extinção do débito sob condição resolutoria de sua ulterior homologação (art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Ambos os institutos são distintos por força de determinação legal expressa, embora já tenha entendido de forma diferente.

Embora não estejam sujeitos ao regime do art. 1036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil, cabe mencionar julgados do STJ que expressam entendimento pacificado:

1. A Primeira Seção desta Corte, ao julgar o REsp 886.462/RS, de relatoria do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, mediante o rito dos recursos repetitivos, entendeu que, nos termos da Súmula 360/STJ, para fins de reconhecimento da denúncia espontânea nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, é necessário o pagamento integral do débito. 2. Na hipótese dos autos, o colegiado regional reconheceu que não foram cumpridos os requisitos para ensejar a aplicação do art. 138 do CTN, pois o contribuinte apresentou a declaração para fins de valer-se do instituto da denúncia espontânea, sem, contudo, efetuar o pagamento integral do débito, pois apenas apresentou o pedido de ressarcimento e compensação. 3. **Ainda que seja viável a compensação tributária postulada, a extinção do crédito tributário ficaria condicionada à ulterior homologação pelo fisco, motivo pelo qual não há falar em pagamento integral, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, condição indispensável para a caracterização do benefício concedido pelo art. 138 do CTN.** A propósito, citam-se os seguintes julgados: AgInt no AREsp 1270551/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FÁRIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2020, DJe 30/11/2020; AgInt no AREsp 1687605/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 30/11/2020, DJe 03/12/2020.4. Ademais, consoante orientação firmada por ambas as turmas integrantes da Seção de Direito Público do STJ, rever o entendimento do Tribunal de origem, que, ao afastar o cabimento da denúncia espontânea, assentou a ausência de comprovação do pagamento integral dos tributos em atraso, porque dependente de posterior homologação, pelo fisco, de pedido de compensação formulado pela contribuinte, demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula n. 7/STJ (AgInt no AREsp 915.431/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/11/2016, DJe 19/12/2016). Precedente: AgInt no AREsp 859.151/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2016, DJe 31/05/2016.5. Agravo interno da contribuinte a que se nega provimento. (Agravo Interno no Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 1197301/ES – DEJe de 22.06.2022) (g. n.)

II. Na origem, trata-se de Ação de Repetição de Indébito, visando a restituição de valores recolhidos supostamente de maneira indevida, a título de multa de mora, de cuja petição inicial colhe-se a alegação de que "a autora efetuou a quitação de diversos impostos através da denúncia espontânea, conforme previsto no art. 138 do CTN, como se verifica nas cópias das Dcomp - Declarações de Compensação (...) na forma prevista no art. 138 do CTN, que nos termos do referido artigo exclui a responsabilidade pela infração à legislação tributária, sendo esta no caso em comento a liquidação extemporânea dos impostos, contudo anterior à entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, conforme se comprova com as cópias das respectivas DCTF (doc. 7). (...) que a exclusão de responsabilidade gerada pela denúncia espontânea consiste na não incidência de multa punitiva quando da liquidação do tributo. Ocorre que a Itauera, ao proceder à liquidação de diversos tributos através de compensação, incluiu em seu valor final, além dos juros e atualização devidos, a incidência de multa, no montante de R\$ 865.006,31 (oitocentos e sessenta e cinco mil, seis reais e trinta e um centavos) (...) não aplicável ao caso concreto, posto que, reiteramos, o pagamento foi feito em denúncia espontânea". Na sentença o Juízo de 1º Grau julgou improcedente a demanda. Interposta Apelação, nela a parte autora, a par de reiterar os argumentos deduzidos na petição inicial, alegou que, "como se verifica com os documentos em anexo (doc. 03) todas as compensações foram expressamente homologadas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fortaleza, e desta forma houve sim o pagamento integral dos débitos confessados", e que "a compensação é uma das formas de extinção do crédito tributário aqui mencionado, conforme art. 156, II do

CTN". No acórdão recorrido o Tribunal de origem deu provimento ao recurso de Apelação, para julgar procedente a demanda. Opostos Embargos Declaratórios, pela parte ré, restaram eles rejeitados. No Recurso Especial, sob alegada violação aos arts. 1.022, II, do CPC/2015, e 111 e 138 do CTN, a parte ré sustentou, de um lado, a nulidade do acórdão dos Embargos de Declaração, por omissão não suprida pelo Tribunal de origem, seja sobre o despacho decisório que homologou apenas em parte a compensação, seja, ainda, sobre os arts. 111 e 156, I e II, do CTN, e, além disso, a necessidade de interpretação literal do art. 138 do CTN, ao argumento de que esse dispositivo legal trata tão somente de pagamento (forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, I, do CTN), e não de compensação (forma distinta de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do CTN). Na decisão agravada o Recurso Especial foi provido, por reconhecida a violação ao art. 1.022, II, do CPC/2015, para determinar, ao Tribunal de origem, o re julgamento dos Embargos de Declaração, ensejando a interposição do presente Agravo interno, pela parte autora. III. Na forma da jurisprudência deste Tribunal, ocorre violação ao art. 1.022, II, do CPC/2015 quando o Tribunal de origem deixa de enfrentar questões relevantes ao julgamento da causa, suscitadas pela parte recorrente. Adotando tal orientação: STJ, AgInt no AREsp 1.377.683/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 01/10/2020; REsp 1.915.277/RJ, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2021. IV. Para demonstrar a relevância, em tese, das questões suscitadas nos Embargos de Declaração, opostos em 2º Grau, **cumprе anotar que, na forma da jurisprudência dominante do STJ, "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"** (STJ, AgInt nos EDcl nos EREsp 1.657.437/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 17/10/2018). V. Na hipótese dos autos, não se desconhece que a alegação de homologação das compensações não consta da petição inicial, tendo sido trazida aos autos, pela parte autora, apenas a partir da interposição de sua Apelação. No entanto, o Tribunal de origem não deixou delineada, no acórdão recorrido, uma possível inovação da causa de pedir, em fase recursal. E, a despeito da oposição dos Embargos de Declaração, o Tribunal a quo não se manifestou sobre os documentos que acompanham a Apelação, nem os valorou, tampouco consignou, no voto condutor do acórdão recorrido, se houve, ou não, homologação das compensações, e, caso afirmativo, se tal homologação foi total ou parcial. Nesse contexto, impõe-se a confirmação da decisão que, em face da reconhecida violação ao art. 1.022, II, do CPC/2015, deu provimento ao Recurso Especial, de modo a determinar, ao Tribunal de origem, o re julgamento dos Embargos de Declaração. (Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo Interno no Recurso Especial, DJe de 18.11.2021). (g. n.)

Nesse sentido, sobressai a necessidade para a configuração da denúncia espontânea de que haja pagamento total do tributo anteriormente não declarado e confessado, acompanhado dos juros de mora, antes de iniciado procedimento de ofício. É incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea na hipótese de compensação tributária, uma vez que a extinção do tributo submete-se à ulterior condição resolutória da sua homologação pela autoridade fiscal, a qual, caso não ocorra, implica o inadimplemento da obrigação tributária principal nos termos legais cujos efeitos são a incidência de juros de mora e aplicação da multa de mora (art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Assim, revendo posicionamento anteriormente adotado a apresentação do Per/DComp não está amparada pela denúncia espontânea por se tratar de compensação e não de pagamento do débito. Esses institutos não são equivalentes para fins de reconhecimento da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, não podendo afastar, por consequência, a aplicação da multa de mora. A alegação assinalada na peça recursal, desta forma, não pode ser ratificada.

Ante o exposto, oriento meu voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça