



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.968200/2016-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.922 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de maio de 2024
Recorrente AMCOR FLEXIBLES DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

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

O instituto da compensação, para efeitos de denúncia espontânea, não pode ser equiparado a pagamento, eis que ainda depende de posterior homologação, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa de mora por adimplemento efetuado 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 (Precedentes; AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018; AgInt no REsp nº 1798582/PR (08/06/2020).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a decisão recorrida

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 102-002.365, de 27 de setembro de 2021, proferido pela 1ª Turma da DRJ01, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Por bem relatar os fatos, adota-se o relatório da decisão de piso que será complementado adiante:

“Versa o presente processo sobre PER/DCOMP 20195.64439.270814.1.7.02-0910 (fl.181/190) onde o contribuinte indica crédito de saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 2011, no valor de R\$ 3.335.722,05 para compensar débitos próprios. Ainda segundo consta dessa declaração, o crédito em questão seria constituído por IRPJ Retido na Fonte, pagamentos de estimativa IRPJ e estimativas compensadas com outros tributos.

Por intermédio do Despacho Decisório nº 116087926 de 04/07/2016 (fl.29), o direito creditório foi integralmente reconhecido, porém, esse crédito se revelou insuficiente para compensar todos os débitos informados no PER/DCOMP. Trecho do Despacho Decisório, a seguir, melhor esclarece a questão:

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:							
PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP							
PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.COMPENSAÇÕES	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	38.496,08	2.746.332,84	478.724,17	0,00	72.168,96	3.335.722,05
CONFIRMADAS	0,00	38.496,08	2.746.332,84	478.724,17	0,00	72.168,96	3.335.722,05
Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 3.335.722,05 Valor na DIPJ: R\$ 3.335.722,05							
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 3.335.722,05							
IRPJ devido: R\$ 0,00							
Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.							
Valor do saldo negativo disponível: R\$ 3.335.722,05							
Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.							
O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual HOMOLOGO							

Tendo tomado ciência do Despacho Decisório em 11/07/2016 (fl.198), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 09/08/2016 (fl.2/23), via procurador (fl.24/), alegando:

1. No ano-calendário 2011 apurou saldo negativo IRPJ no valor de R\$ 3.335.722,05;
2. Ao realizar a consulta no Detalhamento da Compensação efetuada no PER/DCOMP, a requerente constatou que o PER/DCOMP não foi homologado integralmente;
3. Ao enviar o PER/DCOMP 01636.60481.280814.1.7.02-9595 pretendeu quitar débitos de CSLL das competências janeiro, fevereiro, março, abril e maio/2012 e IRPJ da competência abril/2012 e PER/DCOMP 42465.95470.290814.1.7.02-2768 para quitar débitos de PIS e COFINS da competência de julho/2012;
4. Valendo-se da denúncia espontânea do artigo 138 do CTN, preencheu as citadas declarações com o valor principal acrescido de juros, mas sem o valor da multa;
5. Por ocasião da valoração da compensação declarada, o sistema da RFB alocou o valor das multas que não haviam sido preenchidas;

6. O mesmo ocorreu no PER/DCOMP 42465.95470.290814.1.7.02-2768;
7. Por ocasião da análise do PER/DCOMP 01218.42252.290814.1.7.02-9342, o sistema não reconheceu a integralidade do crédito pois utilizou parte dele para pagamento das multas;
8. Não há que se falar em multa moratória haja vista que o conceito de multa é espécie do gênero sanção;
9. Todas as multas são de caráter punitivo;
10. A ora requerente, apesar do destempo, cumpriu sua obrigação junto ao Fisco, antes que contra ela fosse instaurado qualquer procedimento administrativo;
11. A multa moratória que foi impingida pela RFB é de caráter punitivo;
12. O artigo 138 do CTN buscou trazer a finalidade jurídica intimidatória da sanção, procurando incentivar a prerrogativa espontânea do contribuinte em delatar sua infração ao Fisco e corrigi-la antes que esse tivesse que tomar as providências cabíveis;
13. A requerente optou por quitar seus débitos mediante compensação antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização pelo Fisco; (transcreve ementas ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes)
14. A declaração de compensação pode configurar a denúncia espontânea; (transcreve parte da Nota Técnica nº 1 COSIT de 18/01/2012)
15. Como as DCTF's originais de jan, fev, mar, abr e mai/2012 não informaram os débitos objeto das declarações de compensação, a denúncia espontânea é válida;
16. A manutenção da cobrança dos débitos configura enriquecimento sem causa;
17. Requer o cancelamento da exigência da multa de mora indevidamente exigida nos débitos confessados via PER/DCOMP's 01636.60481.280814.1.7.02-9595 e 42465.95470.290814.1.7.02-2768;
18. Requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Constam ainda dos autos os seguintes documentos que merecem destaque: Ficha 12-A da DIPJ/2012 (fl.32), DCTF original jan/2012 (fl.33/57), DCTF original fev/2012 (fl.58/86), DCTF original mar/2012 (fl.87/118), DCTF original abr/2012 (fl.119/148), DCTF original mai/2012 (fl.149/176), análise de crédito (fl.192/193), detalhamento da compensação (fl.194/195)".

Por sua vez, a 1ª Turma da DRJ01 que julgou improcedente a manifestação de inconformidade mantendo o demonstrativo de compensação anexo ao Despacho Decisório nº 116087926 de 04/07/2016 e prosseguimento da cobrança dos débitos não homologados. eis que no entendimento da RFB a denúncia espontânea não se aplica quando o contribuinte faz a quitação de débitos via declaração de compensação.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário alegando que a compensação realizada pela Recorrente se presta a configuração da denúncia espontânea, que deve-se interpretar o termo pagamento descrito no art. 138 do CTN não no sentido de quitação somente em dinheiro, mas sim, na sua acepção mais ampla de adimplemento da obrigação tributária, cita decisões do STJ e do próprio CARF. Em suma, aduz que:

“Do todo o exposto, não merece prosperar os argumentos tecidos pela DRJ que levaram ao indeferimento da Manifestação de Inconformidade ora apresentada pela Recorrente, sendo certo que deve ser aplicada a denúncia espontânea também nos casos de compensação, posto que, ficou cabalmente demonstrado no presente recurso que:

a) apesar do pagamento e da compensação serem institutos regidos por dispositivos diversos, os mesmos se equivalem sob o ponto de vista do estímulo para que o contribuinte liquide o crédito tributário;

b) não é verdadeira a alegação no sentido de que apenas a compensação está sujeita a homologação pela RFB, pois inclusive o pagamento, também está sujeito ao crivo do Fisco. Ademais, ainda que superada essa linha de argumentação, no caso ora em análise, o crédito então utilizado pela Recorrente já foi integralmente e definitivamente aceito pela RFB, logo, não há que se falar que sobre o mesmo ainda pende qualquer espécie de dúvidas ou incertezas, prevalecendo, portanto, a efetiva extinção do crédito tributário e a caracterização da denúncia espontânea; e

c) o termo “pagamento” do art. 138 do CTN deve ser interpretado em sua acepção ampla de adimplemento, visando atender a real intenção do legislador que é a de incentivar a quitação da dívida pelo contribuinte, ainda que realizada por outras formas de extinção do crédito tributário. Além do que, é muito comum o termo pagamento ser utilizado em outros dispositivos legais como sinônimo de adimplemento, sob pena de se verificarem cenários desprovidos de qualquer lógica e sentido.

III – DO PEDIDO

40. Inicialmente, a Recorrente pleiteia que o presente Recurso Voluntário seja recebido em seu efeito suspensivo, conforme art. 151, inciso III, do CTN e art. 74, § 11 da Lei n.º 9.430/96.

41. Requer ainda a Recorrente seja dado total provimento ao Recurso Voluntário, com o reconhecimento da denúncia espontânea e a consequente homologação integral das compensações realizadas nos PERDCOMP's nº 01218.42252.290814.1.7.02-9342, 01636.60481.280814.1.7.02-9595 e 42465.95470.290814.1.7.02-2768, por medida de Direito e Justiça.”

É o relatório.

Voto

Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado, a Recorrente pleiteou via PER/DCOMP 20195.64439.270814.1.7.02-0910 crédito de saldo negativo IRPJ. ano-calendário 2011. no valor de R\$ 3.335.722,05 para compensar débitos próprios, que foi integralmente reconhecido por intermédio do Despacho Decisório nº 116087926, de 04/07/2016, porém, homologou parcialmente as compensações.

Em sua manifestação de inconformidade, a Recorrente alegou que optou por quitar seus débitos mediante compensação antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização pelo Fisco, restando configurada, assim, a denúncia espontânea. Logo, os débitos deveriam ser exigidos sem a inclusão da multa de mora, nos termos do art. 138 do CTN.

Na decisão de piso, assim constou:

“Da Denúncia Espontânea

O instituto da denúncia espontânea sempre foi objeto de questionamentos por parte dos contribuintes. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, com base em despacho do Ministro da Fazenda fundamentado em reiteradas decisões do STJ sobre o assunto, editou o Ato Declaratório nº 04/2011, com o seguinte teor:

"A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do Inciso II, do Artigo 19, da Lei no. 10522, de 19 de julho de 2002, e do Art.5º. do Decreto no. 2346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ no. 2113/2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recurso e a desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante:

“com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistir diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art.138, do Código Tributário Nacional.”

JURISPRUDÊNCIA: REsp.922.206, rel.Min Mauro Campbell Marques; REsp 106139, rel.min.Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel.min.Eliana Calmon; REsp 774058, rel.min.Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel.min Humberto Martins.
Brasília, 20 de dezembro de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO
Procuradora-Geral da Fazenda Nacional"

O Ato Declaratório PGFN nº 8/2011, a seguir transcrito, veio explicitar melhor o Ato Declaratório nº 04/2011:

“nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea 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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente”.

Com relação à primeira questão, é entendimento da Receita Federal do Brasil – RFB que aplica-se a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa de mora, na situação em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário, acompanhado do imediato e integral pagamento da parte declarada, retifica a declaração antes de iniciado procedimento fiscal, informando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

No que se refere à segunda questão, existe entendimento da RFB, exarado via Nota Técnica nº 19 da COSIT, de 12/06/2012, no sentido de que não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de declaração de compensação, limitando-se assim o reconhecimento da denúncia espontânea quando a quitação ocorre via pagamento. Vejamos as conclusões:

“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.”

Esse entendimento restou ratificado pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 233 de 16/08/2019, de onde extraio os seguintes pontos de destaque:

“27. O artigo 156 do CTN trata das formas de extinção do crédito tributário, dentre as quais estão incluídas, em incisos separados, o pagamento e a compensação. Esses não se confundem, são institutos diferentes, submetidos a regras diferentes.

28. Enquanto o pagamento é regido pelo art. 157 do CTN, observa-se que a compensação é regulada pelo CTN nos artigos 170 e 170-A, e também pelo art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e para melhor compreensão transcreve-se alguns dispositivos:”

...

30. Observa-se pelos artigos transcritos que apesar de tanto o pagamento como a compensação serem formas de extinção do crédito tributário nos termos do art. 156 do CTN, os dois não se confundem. O pagamento integral do tributo devido dentro do prazo estipulado na legislação é dotado de definitividade, já que é dotado de liquidez e certeza, ao contrário da compensação que só se torna definitiva com a homologação por parte da Receita Federal do Brasil.

31. A compensação extingue o crédito sob condição resolutória, dado que exige a homologação da autoridade tributária para se tornar definitiva, uma vez que é necessária a verificação da presença dos requisitos legais que a autorizam, qual sejam: a existência de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos do contribuinte perante a Fazenda Pública.

32. Além disso, o art. 138 do CTN fala expressamente em pagamento dos tributos devidos e dos juros de mora para a configuração da denúncia espontânea, não incluindo nenhuma das outras hipóteses de extinção do crédito tributário, previstas no art. 156 do CTN, além do pagamento. Logo, não se pode incluir os efeitos da denúncia espontânea na compensação.”

Destarte, tendo em vista o entendimento da Receita Federal do Brasil sobre a matéria, a manifestação de inconformidade deve ser considerada improcedente.

Conclusão

Isto posto, voto no sentido de julgar improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o demonstrativo de compensação anexo ao Despacho Decisório nº 116087926 de 04/07/2016 e prosseguimento da cobrança dos débitos não homologados eis que no entendimento da RFB a denúncia espontânea não se aplica quando o contribuinte faz a quitação de débitos via declaração de compensação.”

Em sede recursal, a Recorrente ratificou os argumentos delineados por ocasião de sua manifestação de inconformidade no sentido de que *“apesar do pagamento e da compensação serem institutos regidos por dispositivos diversos, os mesmos se equivalem sob o ponto de vista do estímulo para que o contribuinte liquide o crédito tributário”*. Logo, deveria haver o reconhecimento da denúncia espontânea e a consequente homologação integral das compensações realizadas nos PERDCOMP’s nº 01218.42252.290814.1.7.02-9342, 01636.60481.280814.1.7.02-9595 e 42465.95470.290814.1.7.02-2768.

Contudo, razão não assiste ao pleito da Recorrente. Explico.

As razões do Recurso Voluntário dizem respeito exclusivamente a matéria aplicação do instituto da denúncia espontânea aos casos de extinção do crédito tributário via compensação declarada em DCOMP, entende a Recorrente que se aplicaria a hipótese do art. 138 do CTN nesses casos.

Não obstante haja discussões relevantes sobre matéria, entendo que para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento.

O Código Tributário Nacional determina:

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.

Observe-se que as decisões definitivas, após o trânsito em julgado, 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, são de observância obrigatória pelos membros do CARF (art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015).

O entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo – Tema 61 - nº 962379/RS (2007/0142868-9), assim prevê:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE E PAGOS 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. 1

Por seu turno, o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo – Tema 385 - nº 1149022 (2009/0134142-4), dispõe que:

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).

¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 962379/RS. Ministro Relator: Teori Albino Zavascki. Primeira Seção. Julgado em: 22 out. 2008. Publicação DJe em: 28 out. 2008. Trânsito em Julgado em: 24 abr. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=831902&num_registro=200701428689&data=20081028&formato=PDF> Acesso em: 23 jun. 2019.

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. 2

Os julgados vinculantes do STJ harmonizaram o entendimento a denúncia espontânea não resta caracterizada, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação é declarado pela Recorrente em Per/DComp e a compensação homologada fora do prazo de vencimento, e estando regularmente confessado é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte da autoridade fiscal.

Portanto, ainda que o pagamento e a compensação sejam formas de extinção previstas no art. 156 do CTN, evidentemente que elas têm naturezas jurídicas distintas e, por essa razão, o legislador previu apenas a primeira à subsunção do instituto da denúncia espontânea, pois para o segundo, há condicionantes (extinção do crédito tributário, mas sob condição resolutória de sua ulterior homologação) que, em regra, exceto nas hipóteses residuais de homologação tácita, dependem de ritos processuais que envolvem análise da Administração Tributária.

² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP. Ministro Relator: Luiz Fux. Primeira Seção. Julgado em: 09 jun. 2010. Publicação DJe em: 24 jun. 2010. Trânsito em Julgado em: 30 ago. 2010. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=10649420&num_registro=200901341424&data=20100624&tipo=5&formato=PDF Acesso em: 23 jun. 2019.

Não há, por conseguinte, como se atribuir a ambos a mesma natureza e consequências imediatas em relação à extinção do crédito tributário, visto que a análise da compensação pressupõe uma verificação da existência do crédito a favor do contribuinte e que ele seja passível de compensação.

Assim sendo, o instituto da compensação, para efeitos de denúncia espontânea, não pode ser equiparado a pagamento, eis que ainda depende de posterior homologação, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa de mora por adimplemento efetuado a destempo.

Esse tem sido o entendimento predominante no âmbito da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

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. Precedentes; AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018; AgInt no REsp nº 1798582/PR (08/06/2020). Acórdão nº 9101-005.422, Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão 07.04.2021)

“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. (Acórdão nº 9101-005.513, Relator: Alexandre Evaristo Pinto, sessão 14.07.2021)

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 do adimplemento a destempo. (Acórdão nº 9101-005.264, Relatora Viviane Vidal Wagner, sessão 02.12.2020)

E também o entendimento desta Turma (embora sob outra composição):

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE. O instituto da compensação, para efeitos de denúncia espontânea, não pode ser equiparado a pagamento, eis que ainda depende de posterior homologação, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa de mora por adimplemento efetuado a destempo. (Acórdão: 1402-006.242, Relator: Iágaro Jung Martins, sessão 18.11.2022)

Sendo assim entendo que o crédito tributário extinto por compensação não está abrangido pelo benefício da denúncia espontânea contido no art. 138 do CTN.

No que concerne aos entendimentos jurisprudenciais citados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça