



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.971820/2016-49
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.619 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de dezembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIVAREAL INTERNET LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2014

MULTA DE MORA. DÉBITOS. PAGAMENTOS A DESTEMPO. DCOMP.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

Incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária. Isso 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, em consequência, a incidência de juros e multa moratórios. Precedentes do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, em votação efetuada na sessão de 17 de novembro de 2022. No mérito, deu-se provimento ao recurso por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Valcir Gassen (relator), Tatiana Midori Migiyama, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Ana Cecilia Lustosa da Cruz, que votaram pela negativa de provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinícius Guimarães, Érika Costa

Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Walker Araújo e Carlos Henrique de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (e-fls. 120 a 136), interposto pela Fazenda Nacional em 16 de outubro de 2020, em face do Acórdão nº 3302-009.266 (e-fls. 113 a 118), de 27 de agosto de 2020, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2014

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO

Entende-se por denúncia espontânea aquela que é feita antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento da infração, ou antes, do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração denunciada. Realizado o pagamento antes do ato fiscalizatório a multa de mora deve ser excluída (Resp nº 1.149.022/SP).

Esta foi a decisão da Turma:

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso Vencidos os conselheiros Vinicius Guimarães, Jorge Lima Abud, Corinto Oliveira Machado e Denise Madalena Green que negavam provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-009.257, de 27 de agosto de 2020, prolatado no julgamento do processo 10880.971816/2016-81, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Por bem retratar a matéria objeto da lide cita-se trecho do Relatório da decisão proferida pela DRJ/BHE (e-fls 68 e seguintes):

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com número de rastreamento 116620645, emitido eletronicamente em 04/08/2016, referente ao crédito demonstrado no PER/DCOMP no 37598.64505.150316.1.3.04-8778.

O PerDcomp foi transmitido com o objetivo de compensar o(s) débito(s) nele discriminado(s) com crédito de COFINS, Código de Receita 5856, decorrente de recolhimento com Darf efetuado em 25/04/2014, no valor de R\$132.432,75.

De acordo com o Despacho Decisório, a partir das características do Darf discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas parcialmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no(s) PER/DCOMP 37598.64505.150316.1.3.04-8778. Assim, diante da insuficiência de crédito, as compensações foram parcialmente homologadas.

Por intermédio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 140 a 144), de 3 de novembro de 2020, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional para a rediscussão da matéria referente denúncia espontânea e a consequente exclusão da multa de mora incidente sobre o débito compensado.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 152 a 165), em 14 de julho de 2021, em que requer o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Caso assim não se entenda, que seja negado provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Contribuinte alega, em Contrarrazões, que o recurso não deve ser conhecido, pois ausentes os requisitos legais previstos no § 8º e § 9º do Art. 67 do RICARF, em específico, “(...) que a Fazenda Nacional se limitou a suscitar ementas e trechos de Acórdãos tidos por paradigma, sem demonstrar analiticamente, nem sequer por meio da juntada da cópia integral dos referidos Acórdãos, a divergência suscitada”.

Na análise dos Autos, verifica-se que não procede, com a devida vênia, o alegado, visto que no Recurso Especial consta o cotejo analítico e a devida comprovação da divergência jurisprudencial, com o relato do entendimento adotado pelo acórdão recorrido em contraface ao decidido nos acórdãos indicados como paradigmas (Acórdão n.º 9303-006.011 e Acórdão n.º 1302-001.237), com suas ementas, trechos do relatório e dos votos, devidamente sobretaxados com o intuito claro de estabelecer um processo persuasivo.

Quanto ao mérito o apelo fazendário se opõe ao entendimento da decisão recorrida que constatou configurada a denúncia espontânea da infração mediante a extinção do débito por intermédio de compensação.

Sustenta a Fazenda Nacional que a compensação não equivale a pagamento para a aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Reforça seu entendimento com referência aos artigos 156, 170, 111 do Código Tributário Nacional e ao art. 74 da Lei n.º 10.637/2002.

Com a devida vênia, entende-se que não merece reparos na decisão recorrida, visto que a compensação, como modalidade de extinção do crédito tributário, tem contido em seu conceito pagamentos recíprocos entre devedor/credor e credor/devedor da obrigação tributária. Os requisitos necessários para apurar o devido pagamento de um tributo, bem como, de apurar os devidos pagamentos recíprocos (compensação) não tem o condão de afastar aquilo que é nuclear no conceito de compensação, ou seja, obrigações recíprocas entre o Fisco e o Contribuinte. Se porventura, *v. g.*, não se “constatar” efetivo o pagamento ou se não se verificar atendido a compensação, sua condição resolutória, cabe à administração fazendária tomar as medidas necessárias daí decorrentes.

Na decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no REsp. nº 1.149.022/SP, em julgamento submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos, verifica-se o seguinte entendimento acerca da denúncia espontânea:

“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. (...)

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. (...)

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.” (Resp no 1.149.022/SP, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe: 24.6.2010).

Como resta comprovado nos autos o atendimento dos requisitos do instituto da denúncia espontânea, com o pagamento do débito não declarado com o acréscimo de juros antes de qualquer procedimento fiscalizatória, por meio de compensação com a utilização de crédito proveniente de DARF pago a maior, não procede as alegações da Fazenda Nacional. Consignado no final do voto proferido no acórdão recorrido: “Vale ainda ressaltar que não há no processo qualquer notícia sobre procedimento fiscal para averiguar a operação em análise”.

Verifica-se assim que foi atendido o disposto no Art. 138 do Código Tributário Nacional que estabelece o pagamento do tributo devido e dos juros de mora antes de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim dispõe:

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.

Cabe considerar ainda o decidido pelo STJ que decidiu que “compensação” se equiparava a “pagamento” – Resp 1.122.131/SC:

“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 SSP - 1669290v7 12 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 CONTRIBUÍNTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

[...]

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 (2/6/16)” (REsp 1122131/SC, relator: ministro Napoleão Nunes Maia Filho, primeira turma, data do julgamento: 24/5/16, data da publicação/fonte: DJe 2/6/16, g.n.).”

A Nota Técnica Cosit 1 – ainda que “extinta” serve como reforço ao entendimento de que compensação equivale a pagamento:

“[...]

Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação

18. Com relação a aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem, ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea. [...]

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Voto Vencedor

Jorge Olmiro Lock Freire – redator designado

Com a devida vênia, divirjo do eminente relator quanto ao mérito.

A questão de fundo, acerca de ser a compensação equivalente a pagamento para fins de extinção da obrigação tributária e, conseqüentemente, fazendo incidir o instituto da denúncia espontânea, nos é familiar, com reiterados julgados sobre o tema.

A aplicação da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, na extinção de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, já foi objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 16/03/2015, por meio do REsp nº 1.149.022/SP, no qual aquele Tribunal Superior decidiu que não se aplica aquele instituto aos débitos declarados pelo contribuinte nas respectivas DCTF e liquidados depois das datas de seus vencimentos.

Mas só se aplica esse julgado, como vem decidindo à unanimidade os membros das 1ª e 2ª Turmas do STJ, competentes acerca da matéria de direito tributário, nas hipóteses de pagamento *strictu sensu*, e não de compensação, como entendeu o recorrido. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que 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 1.704.799/PR, Relator Min. Gurgel de Faria, Dje 17/06/2019)

No mesmo rumo já havia trilhado a Solução de Consulta nº 233 – COSIT, de 16/08/2019, cuja ementa dispõe:

Assunto: Normas de Administração Tributária

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. FORMA DE INSTRUMENTALIZAÇÃO

A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), sob pena de sua inocorrência. A instrumentalização da denúncia espontânea se dá por meio das declarações em cumprimento a obrigações acessórias previstas na legislação tributária.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA E MULTA PUNITIVA

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

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO. COMPENSAÇÃO

A extinção do crédito tributário mediante compensação não equivale ao pagamento referido pelo artigo 138 do CTN, para fins de configuração de denúncia espontânea.

No mesmo sentido, recente julgado (Ac. 9101-006.061) da 1ª Turma da CSRF, de abril/2022:

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.

O voto da relatora Edeli Pereira Bessa assevera, após a transcrição de outra decisão do STJ, o seguinte:

Este acórdão evidencia o entendimento unânime dos atuais Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria), em decisão proferida em 08/06/2020 (AgInt no REsp no 1798582/PR), e o entendimento unânime dos atuais Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães), em decisão proferida em 23/05/2019 (AgInt no REsp. no 1.720.601/CE).

Ou seja, é uníssona a jurisprudência do STJ que compensação não equivale a pagamento.

Portanto, em casos que o alegado “pagamento” operou-se com o envio de DCOMP, ou seja, por meio de compensação, não há falar-se em denúncia espontânea. A título de exemplo cito, no mesmo sentido, os arestos 9303-008.370, de 20/03/2019, este de relatoria do Dr. Rodrigo da Costa Pôssas, e 9303-008.796, de 14/06/2019, para o qual fui designado redator do voto vencedor, da mesma forma, mais recentemente, em relação ao julgado 9303-012.012, de 18/10/2021.

Deveras, é de ser reformado o recorrido, restabelecendo-se a exigência da multa moratória.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço e provejo o apelo especial fazendário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire