



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.900544/2011-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-004.012 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 04 de outubro de 2023
Recorrente ACOME DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DIREITO SUPERVENIENTE. SÚMULA CARF Nº 177.

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação

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 dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações da Súmula CARF nº 177 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(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).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1003-004.012 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10940.900544/2011-78

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de n.º 11-59.548, proferido pela 4ª Tuma da DRJ/REC, 20 de abril de 2018, que julgou procedente em parte 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:

Tratam os autos de análise das Declarações de Compensação (Dcomp) n.ºs 23502.95386.210806.1.3.02-7515 e 29203.48693.250806.1.3.02-0652, com cópias às fls. 113 a 130 e 157 a 160, respectivamente, por intermédio das quais o contribuinte compensou estimativas de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), referentes aos meses de janeiro, fevereiro, abril, junho e agosto a novembro de 2005, e julho de 2006, e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referente a janeiro a abril, junho e agosto a novembro de 2005, e julho de 2006, com suposto crédito de saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2004 no montante original de R\$ 216.977,15 na data de transmissão.

2. O despacho decisório às fls. 181 a 186 decidiu por reconhecer parcialmente o direito creditório no montante de R\$ 176.957,75 e, por conseguinte, homologar as compensações declaradas na Dcomp n.º 23502.95386.210806.1.3.02-7515 e homologar parcialmente as compensações declaradas na Dcomp n.º 29203.48693.250806.1.3.02-0652.

2.1. Segundo consta no referido despacho, o contribuinte declarou que o crédito de saldo negativo pretendido era composto por retenção na fonte no montante de R\$ 1.113,21, por estimativas pagas no montante de R\$ 96.501,90 e por estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores no valor de R\$ 119.362,05. A retenção na fonte não foi validada por falta de comprovação, as estimativas pagas foram integralmente confirmadas, e as estimativas compensadas foram validadas apenas parcialmente no montante de R\$ 80.455,85. Em razão disso, e uma vez que o IRPJ devido apurado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) foi de R\$ 0,00, o saldo negativo reconhecido foi de R\$ 176.957,75 (=R\$ 0,00 - R\$ 96.501,90 - R\$ 80.455,85):

Imposto de Renda Retido na Fonte

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
33.254.319/0001-00	6800	1.113,21	0,00	1.113,21	Retenção na fonte não comprovada
Total		1.113,21	0,00	1.113,21	

Total Confirmado de Imposto de Renda Retido na Fonte: R\$ 0,00

Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores, com Processo Administrativo, Processo Judicial ou DCOMP

Parcelas Confirmadas

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor da estimativa compensada
JAN/2004	13349.77848.310706.1.3.02-3497	494,64
FEV/2004	13349.77848.310706.1.3.02-3497	26.765,48
MAR/2004	13349.77848.310706.1.3.02-3497	52.929,31
ABR/2004	13349.77848.310706.1.3.02-3497	266,22
Total		80.455,85

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor da Estimativa compensada PER/DCOMP	Valor confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
ABR/2004	00004.12956.310706.1.3.02-0910	38.906,20	0,00	38.906,20	Compensação não confirmada
Total		38.906,20	0,00	38.906,20	

3. Cientificado da decisão em 13/04/2011 conforme fl. 187, em 11/05/2011 o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade às fls. 2 a 22, instruída com os documentos às fls. 23 a 163, onde argumenta o que segue:

3.1. Tempestividade da manifestação;

3.2. Incorreu em erro no preenchimento da Dcomp ao informar que o IRRF decorreu da fonte pagadora HSBC Finance do Brasil S/A - Banco Múltiplo (CNPJ n.º 33.254.319/0001-00), quando o correto seria HSBC Bank Brasil S/A - Banco Múltiplo (CNPJ n.º 01.701.201/0001-89) conforme informe de rendimentos em anexo. Como houve efetivamente a retenção no valor declarado (R\$ 1.113,21), deve prevalecer o princípio da verdade material;

3.3. Em relação à estimativa de abril de 2004, compensada via Dcomp n.º 00004.12956.310706.1.3.02-0910, o despacho decisório n.º 912640694 não a homologou (processo n.º 10980.900102/2011-21). Em face desse despacho decisório, apresentou manifestação de inconformidade, a qual está pendente de julgamento na DRJ/Curitiba, portanto, com exigibilidade suspensa nos termos do art. 141, III do Código Tributário Nacional (CTN);

3.4. A multa de mora somente incide sobre débitos de tributos pagos em atraso, cujos fatores geradores tenham efetivamente ocorrido, consoante art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996. Contudo, as estimativas não têm natureza de tributo, mas sim de meras antecipações, ocorrendo o fato gerador apenas em 31 de dezembro. A antecipação é uma opção do contribuinte pelo pagamento do tributo, o que corrobora a falta da característica compulsória nesta prestação, que é inerente e indissociável da qualidade de tributo. Assim, não há que imputar ao contribuinte mora em razão de ativo constituído fora do prazo ou pelo ativo que deixou de ser constituído, pois a multa de mora pressupõe a existência de uma obrigação consubstanciada em dívida líquida e certa, cujo fato gerador tenha efetivamente ocorrido, o que não é o caso da estimativa. Nesse sentido o Acórdão n.º 1803-00.663, de 2010, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf);

3.5. O art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, ao prescrever, irrestritamente, a incidência de multa de mora para o caso de pagamento espontâneo do tributo apenas com acréscimos de juros, colide frontalmente com o art. 138 do CTN, o qual afasta o dever do sujeito passivo pagar a multa quando paga a prestação tributária com juros moratórios antes da instauração de procedimento de fiscalização (espontaneamente). A matéria foi submetida há muito ao crivo do poder judiciário, cujo entendimento se pacificou o sentido de reconhecer o direito de denúncia espontânea ao contribuinte (Superior Tribunal de Justiça - STJ, Recurso Especial Representativo de Controvérsia n.º 1.149.022/SP; REsp 774.058/PR; REsp 805753/RJ;

REsp 908086/RS. Nesse sentido também o Carf (Acórdãos CSRF 01-03.048 e 01-03.049)

3.5. Protesta pela produção de provas por todos os meios admitidos no Direito, inclusive a juntada de novos documentos”.

Por sua vez, a 4ª Turma da DRJ/REC julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente reconhecendo o direito creditório de R\$ 35.002,49 e homologar a compensação declarada na Dcomp n.º 29203.48693.250806.1.3.02-0652 (relativamente ao débito ainda em aberto) até o limite deste.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário possui, em síntese, as seguintes razões de recorrer:

“(…)

III - DO DIREITO

III. A - SALDOS NEGATIVOS DE PERÍODOS ANTERIORES - DCOMP'S EM DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA - PROCEDÊNCIA DOS CRÉDITOS – COBRANÇA EM DUPLICIDADE

Para a composição do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2004, a Recorrente utilizou saldos negativos de anos anteriores, parcialmente compostos por estimativas adimplidas mediante compensações. Contudo, conforme mencionado, o Fisco as reconheceu apenas parcialmente em outro processo administrativo: PAF n.º 10940.900.102/2011-21.

Ocorre que o débito objeto do PAF n.º 10940.900.102/2011-21 está com a sua exigibilidade suspensa, nos termos no artigo 151, III, do Código Tributário Nacional e as decisões a serem proferidas naquele PAF não terão efeitos quanto aos créditos em discussão nos presentes autos.

Isso porque:

- a) a compensação regularmente declarada extingue o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins (inclusive a composição do saldo negativo);
- b) em caso de não homologação da compensação, abre-se ao contribuinte a possibilidade de interposição de recurso administrativo dotado de efeito suspensivo, de modo que o ato administrativo (despacho decisório) que não homologa a compensação deve ter todos os seus efeitos suspensos até que sobrevenha decisão final na esfera administrativa;
- c) caso a compensação seja definitivamente não homologada, ou o contribuinte pagar o tributo cobrado, ou a Fazenda exigirá o débito compensado pelas vias ordinárias, ajuizando a competente execução fiscal; e
- d) a postura adotada pelo Fisco acarreta dupla cobrança do mesmo débito, uma vez que de um lado, terá prosseguimento a cobrança do débito decorrente da estimativa não homologada; de outro, haverá a redução do saldo negativo gerando outro débito com a mesma origem.

Portanto, as estimativas compensadas devem ser consideradas como pagas, até porque, caso ao final não sejam homologadas, nenhum prejuízo haverá ao Fisco, que poderá exigir o débito decorrente da não homologação através de cobrança amigável e por meio de execução fiscal.

O que não se pode admitir é a dupla cobrança da estimativa por meio da redução do saldo negativo do exercício.

Dessa forma, é imperiosa a reforma do r. acórdão recorrido, para o fim de reconhecer o crédito da Recorrente e homologar integralmente as compensações transmitidas.

III.B – DÉBITOS COMPENSADOS POR MEIO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A Recorrente apurou crédito de “saldo negativo de IRPJ” e, em razão do crédito apurado, efetuou a transmissão da DCOMP 23502.95386.210806.1.3.02-7515, objetivando à compensação de IRPJ Estimativa (cód. 5993) e de CSLL Estimativa, dos períodos de janeiro/2005 a abril/2005 e de junho/2005 a novembro/2005.

Ocorre que a referida DCOMP foi transmitida com a utilização do benefício da denúncia espontânea, a que a Recorrente faz jus.

A autoridade fiscal e o julgador de primeira instância desconsideraram, contudo, a espontaneidade, alegando que o direito à denúncia espontânea só se dá para pagamentos em pecúnia e não para outras formas de extinção do crédito tributário (como a compensação).

Todavia, o CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF já se manifestou em diversas oportunidades afirmando que é aplicável o instituto da denúncia espontânea em pagamentos por meio de compensação, conforme se pode verificar das decisões abaixo: (...)

O referido entendimento do CARF decorre, como visto, da denúncia espontânea de que trata o artigo 138, do CTN, que é perfeitamente aplicável ao presente caso, devendo ser afastada qualquer cobrança de penalidade decorrente do pagamento, voluntário, do valor integral do tributo, ainda que este tenha se dado por compensação.

A Constituição Federal de 1988 contempla o enunciado do seu artigo 146, II, e III, alínea “b”, que prescreve: (...)

O Código Tributário Nacional – CTN – é, por excelência, o veículo de normas gerais em matéria tributária, pelo que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, e com eficácia jurídica da lei complementar a que se refere o seu artigo 146.

A Constituição Federal de 1988, além de não vedar a recepção do CTN, ainda contemplou a regra do § 5º, do artigo 34, do Ato das suas Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT – pelo qual o Legislador Constituinte fez questão de consagrar expressamente o princípio da recepção das leis em relação à legislação tributária. Irrelevante, ainda, o fato de o Código Tributário Nacional ter ingressado no sistema jurídico pretérito por meio da Lei Ordinária da União nº 5.172/66, pois, uma vez recepcionado pela Carta de 1988, a análise volta-se ao conteúdo material de suas prescrições, o qual irá determinar o encaixe do enunciado em um dos níveis hierárquico normativos previstos pelo sistema recepcionante.

Tratando, portanto, de “normas gerais em matéria tributária”, o Código Tributário Nacional adquiriu, por conta de sua recepção pelo atual sistema jurídico, eficácia normativa de lei complementar tributária e, assim, hierarquicamente superior, sob o aspecto material, à lei ordinária da União, nos termos do artigo 146, da Constituição Federal de 1988.

Partindo dessas premissas hermenêuticas, a conclusão cientificamente verdadeira a que se chega é a de que a incidência de multa para o caso de pagamento espontâneo do tributo, via compensação, apenas com os acréscimos de juros (quando devidos), colidiu frontalmente com a regra expressa do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que estabelece: (...)

A compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. No caso dos autos, a regra do artigo 138 do CTN tem, portanto, plena aplicação.

Não há, pois, como negar à Recorrente o exercício do seu direito à “denúncia espontânea”, eis que ele cumpriu exatamente o que determina o artigo 138 do CTN, pelo que dever ser reformado o v. acórdão recorrido neste ponto, devendo as multas de mora serem excluídas do cálculo da autoridade fiscal.

IV – DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer-se seja integralmente provido o presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o v. acórdão recorrido, reconhecendo a integralidade do crédito pleiteado com a consequente homologação das DCOMP's n.º 23502.95386.210806.1.3.02- 7515 e 29203.48693.280806.1.3.02-0652.”

É o relatório.

Voto

Conselheira Mauritânia 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 n.º 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.

DAS ESTIMATIVAS COMPENSADAS

Conforme já relatado, os autos versam sobre Dcomp n.ºs 23502.95386.210806.1.3.02-7515 e 29203.48693.250806.1.3.02-0652, respectivamente, por intermédio das quais a Recorrente compensou IRPJ, referentes aos meses de janeiro, fevereiro, abril, junho e agosto a novembro de 2005, e julho de 2006, e de CSLL referente a janeiro a abril, junho e agosto a novembro de 2005, e julho de 2006, com suposto crédito de saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2004 no montante original de R\$ 216.977,15 na data de transmissão.

O despacho decisório decidiu por reconhecer parcialmente o direito creditório no montante de R\$ 176.957,75 e, por conseguinte, homologar as compensações declaradas na Dcomp n.º 23502.95386.210806.1.3.02-7515 e homologar parcialmente as compensações declaradas na Dcomp n.º 29203.48693.250806.1.3.02-0652.

Já na decisão de piso, assim constou:

“(...)

IRRF 6. Conforme informe anual de rendimentos à fl. 163, a instituição HSBC Bank do Brasil S/A - Banco Múltiplo, CNPJ n.º 01.701.201/0001-89, efetuou retenção de imposto de renda no montante de R\$ 1.113,21, no código n.º 6800, sobre rendimento de R\$ 5.566,12 decorrente de aplicação financeira HSBC FIC FI REF DI LONGO PRAZO SPECIAL.

7. A retenção e o respectivo rendimento restam confirmados em Dirf entregue pela fonte pagadora acima referida:

Emissão: 11/04/2018 - 08:40

Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - Dirf
Resumo do Beneficiário - Todos os códigos de receita

Ano-calendário: 2004

Dados do beneficiário:
CNPJ do beneficiário: 02.554.135/0001-24
Nome empresarial do beneficiário constante do cadastro: ACOME DO BRASIL LTDA.

CNPJ do declarante: 01.701.201/0001-89
Nome empresarial do declarante constante do cadastro: HSBC BANK BRASIL S.A.-BANCO MULTIPLO
Data de entrega: 17/09/2009 10:36 Tipo: Retificadora
Fundo/Clube: 00.306.278/0001-91

Código	Rendimento Tributável							Compensação Judicial	
	Rend. Bruto	Imposto Retido	Prev. Oficial	Dependentes	Pensão Alim.	Prev. Priv.	Total Deduções	Anos Ant.	Ano-calendário
6800	5.566,12	1.113,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total:	5.566,12	1.113,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Código	Exigibilidade Suspensa							Depósito Judicial
	Rend. Bruto	Imposto Retido	Prev. Oficial	Dependentes	Pensão Alim.	Prev. Priv.	Total Deduções	Depósito Judicial
6800	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

8. Adicionalmente, é devido registrar que o rendimento foi submetido à tributação consoante Linha 24 (Outras Receitas Financeiras) da Ficha 06A da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)/2005, cuja cópia está à fl. 33 (o valor declarado é superior). Cumprida, pois, a exigência estabelecida no art. 2º, §4º, inciso III da Lei n.º 9.430, de 1996, para a dedução do IRRF na determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado (saldo negativo):

CNPJ 02.554.135/0001-24 DIPJ 2005 Ano-Calendário 2004 Pag. 5

Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral

Discriminação	Valor
01.Receita da Export.-Incent. Produtos-Benefic até 31/12/1987	0,00
02.Crédito-Prêmio de IPI	0,00
03.-)Vendas Canceladas e Devoluções	0,00
04.-)Descontos Incond. nas Export. Incentivadas	0,00
05.Receita da Exportação Não Incentivada de Produtos	480.448,99
06.Rec. Venda no Mercado Interno de Prod. Fabric. Própria	19.207.870,29
07.Receita da Revenda de Mercadorias	0,00
08.Receita da Prestação de Serviços	0,00
09.Receita das Unidades Imobiliárias Vendidas	0,00
10.Receita da Atividade Rural	0,00
11.-)Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	71.413,69
12.-)ICMS	1.995.353,45
13.-)CoFins	581.969,70
14.-)PIS/Pasep	126.348,69
15.-)ISS	0,00
16.-)Demais Imp. e Contr. Incid. s/ Vendas e Serviços	0,00
17.RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES	16.813.233,75
18.-)Custo dos Bens e Serviços Vendidos	13.172.837,55
19.LUCRO BRUTO	3.740.396,20
20.Variações Cambiais Ativas	3.401.324,24
21.Ganhos Aufer. Mercado Renda Variável, exceto Day-Trade	0,00
22.Ganhos em Operações Day-Trade	0,00
23.Receitas de Juros sobre o Capital Próprio	0,00
24.Outras Receitas Financeiras	9.708,01

Estimativa compensada

9. O despacho decisório não validou tão somente a estimativa compensada declarada relativa ao mês de abril de 2004 no valor de R\$ 38.906,20 (original), vez que a compensação desta estimativa realizada via a Dcomp n.º 0004.12956.310706.1.3.02-0910 não foi homologada.

10. Acontece que o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade contra a decisão que não homologou a referida compensação (nos autos do processo n.º 10940.900102/2011-21), a qual foi apreciada por este colegiado nesta mesma sessão de julgamento. Conforme o Acórdão n.º 11-59.547, foi considerada procedente a manifestação para reconhecer o direito creditório de R\$ 32.365,93 e homologar a compensação do débito de estimativa de IRPJ referente a abril de 2004 até o limite deste crédito.

11. Não obstante a decisão deste colegiado ter sido favorável ao contribuinte, com reconhecimento integral do crédito pleiteado na Dcomp acima mencionada, este crédito será insuficiente para a liquidação do débito, haja vista a incidência sobre este de juros e de multa de mora em virtude da Dcomp ter sido transmitida em 31/07/2006, após o vencimento do débito (31/05/2004). Tal fato resta demonstrado na planilha abaixo, que indica que o crédito reconhecido, devidamente atualizado até a data de transmissão da Dcomp será suficiente para compensar apenas a parcela de R\$ 33.889,28 da estimativa de IRPJ:

Dta de Início de Incidência de Juros no Crédito	Dta Transmissão	Dta Vencimento débito	Crédito			Débito			
			Crédito Original	Juros (62,40%)	Crédito na Dta Transmissão	Principal	Multa (20%)	Juros (35,10%)	Débito na Dta Transmissão
A	B	C	D	E = D x 62,40%	F = D + E	G	H = G x 20%	I = G x 35,10%	J = G + H + I
jan/03	31/07/2006	31/05/2004	32.365,93	20.196,34	52.562,27	38.906,20	7.781,24	13.656,07	60.343,51

$$\text{Parcela do Débito Liquidada pela Compensação com o Crédito} = C \times (G / K) = 52.562,27 \times (38.906,20 / 60.343,51) = 33.889,28$$

12. A previsão para a incidência de juros e de multa de mora consta no art. 28 da IN RFB n.º 600, de 2005 (vigente à época da transmissão da Dcomp), c/c o art. 61, caput e §§, da Lei n.º 9.430, de 1996, que trata de acréscimos moratórios incidentes sobre débitos não pagos no prazo legal. Conforme tais normativos, o débito sofre incidência de juros e multa de mora até a data de transmissão da Dcomp, quando se considera ocorrida a sua extinção (sob condição resolutória) nos termos do art. 74, §2º da referida lei. (...)

13. O contribuinte entende que a incidência da multa de mora na referida estimativa de IRPJ é indevida pelas razões abaixo:

13.1. A multa não pode ser cobrada sobre estimativa vez que esta é apenas uma antecipação do devido no encerramento do ano-calendário (fato gerador em 31 de dezembro),

não tendo natureza de tributo por não ser compulsória (opção do contribuinte) e por não ter fato gerador, não atendendo, por conseguinte, o disposto no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996;

13.2. Não é devida a incidência de multa de mora em virtude do disposto no art.

138 do CTN, fundamentada no fato de a extinção do débito por compensação ter ocorrido antes de qualquer procedimento fiscal, ou seja, espontaneamente.

14. Não procede o primeiro argumento pelos motivos a seguir expostos.

15. São requisitos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996: (i) a existência de débito; (ii) decorrente de tributo administrado pela Receita Federal; (iii) com fato gerador ocorrido a partir de 01/01/1997; e (iv) com atraso no pagamento (considerado em sentido amplo). (...)

16. Diferentemente do entendimento defendido pelo contribuinte, considero que todos os requisitos estão presentes, e que, portanto, é devida a incidência de juros e multa de mora conforme efetuado neste voto, pelas razões abaixo:

16.1. As estimativas são prestações pecuniárias obrigatórias para os contribuintes que optaram por apurar o lucro real anual, as quais devem ser recolhidas até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir (art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996).

São, pois, débitos para com a União com vencimento especificado em lei;

16.2. Esta obrigação de recolher mensalmente um valor estimado do tributo que será devido ao final ao ano-calendário, estabelecida no art. 2º da Lei nº 9.430/96, surge, portanto, mês a mês, bastando, para tanto, regra geral, a assunção de receita pelo contribuinte no período de um mês (exceção ocorre quando restar demonstrado em balancete de redução/suspensão que o recolhimento não é devido). Aí o fato gerador da obrigação de recolher o tributo de forma estimada e antecipada;

16.3. Embora efetivamente não sejam tributo devido, pois o fato gerador deste somente ocorre no dia 31 de dezembro, correspondem a débitos decorrentes de tributos (IRPJ e CSLL) administrados pela Receita Federal, ainda que de forma estimada, por serem antecipação do tributo devido no ajuste anual. A própria Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar da estimativa usa a expressão "imposto devido" em mais de uma oportunidade, demonstrando claramente que se trata de débito decorrente de tributo devido no ajuste anual na forma de antecipação estimada: (...)

16.4. Também há que se considerar que o próprio programa PER/DCOMP, ao deixar que o contribuinte compense estimativas de IRPJ/CSLL, demonstra a interpretação da Receita Federal no sentido de que as estimativas se enquadram no sentido amplo de "débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão" (conforme caput do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996).

17. Devido ressaltar que o argumento trazido pelo contribuinte é contraditório, pois o seu entendimento quanto à estimativa implicaria na impossibilidade da incidência também dos juros de mora, a teor do art. 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996. Contudo, ele não contestou a aplicação dos juros de mora, mas tão somente da multa de mora, o que demonstra o grau de incerteza do contribuinte em relação ao seu próprio argumento, corroborando a fragilidade do mesmo.

18. Acerca do segundo argumento, relativo à aplicação do disposto no art. 138 do CTN, este também não é procedente pelas razões que se passa a expor.

19. Em função de decisões reiteradas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de não haver diferença entre a multa moratória e a multa punitiva, estando ambas excluídas em caso de configuração de denúncia espontânea, nos moldes do art. 138 do CTN, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), entendendo presentes os pressupostos estabelecidos no art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 1997, expediu o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, recomendando a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos relativamente a ações e decisões judiciais que fixassem entendimento pela exclusão da multa moratória com base nesse fundamento. Tal parecer foi aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, tendo sido emitido o Ato Declaratório nº 04/2011 da PGFN.

20. Além disso, em razão de existência de decisão do STJ, com fulcro no art. 543 - C do Código de Processo Civil (CPC) instituído pela Lei n.º 5.869, de 1973, incluído pela Lei n.º 11.672, de 2008, expressando que a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a antes de qualquer procedimento fiscal, notificando a existência de diferença a maior, com concomitante quitação desta; a PGFN expediu o Parecer PGFN/CRJ/N.º 2124/2011, entendendo presentes os pressupostos do art. 19, II, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 5.º do Decreto n.º 2.346, de 1997, recomendando a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos nas ações judiciais que versem sobre tal situação. Este parecer foi aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, tendo sido emitido o Ato Declaratório n.º 04/2011 da PGFN.

21. Uma vez que tais atos declaratórios, com fulcro no art. 19 da Lei n.º 10.522, de 2003, têm o condão de vincular a Receita Federal, impedindo-a de constituir o crédito tributário relativo às hipóteses nele tratadas, bem assim obrigando-a a rever de ofício os lançamentos já efetuados, conforme §§ 4.º e 5.º da referida lei, surgiu a necessidade de orientar internamente o alcance desses atos, razão pela qual a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) expediu a Nota Técnica (NT) Cosit n.º 01, de 18/01/2012, posteriormente reformada pela NT Cosit n.º 19, de 12/06/2012.

22. Por meio da NT 19, a Cosit esclareceu que os atos declaratórios da PGFN não abrangem a situação em que o contribuinte compensa débito confessado mediante a apresentação de Dcomp, ou seja, que a denúncia espontânea do art. 138 do CTN não resta configurada nesta hipótese.

23. Não obstante tal ato não ser vinculante para esta DRJ (haja vista o momento de sua expedição¹), entendo que a interpretação por ele realizada está em consonância com o disposto no art. 138 do CTN. Isto porque tal normativo fixa o **pagamento** do débito acrescido de juros de mora como condição para a caracterização da denúncia espontânea, não fazendo qualquer menção à compensação. Pretendesse incluir a compensação, o legislador a teria expressamente mencionado, ou teria feito menção à "extinção" do débito, que é gênero do qual o pagamento e a compensação são espécies. Ressalte-se que se tivesse utilizado a expressão "extinção", todas as hipóteses de extinção do art. 156 do CTN configurariam denúncia espontânea.

24. Os atos declaratórios da PGFN, por serem vinculantes, obrigam este colegiado a considerar a multa moratória como punitiva e, por conseguinte, a aplicar o art. 138 do CTN na hipótese nele prevista. Assim, por entender que a NT Cosit n.º 19 estabeleceu de forma adequada o alcance de tais atos, este colegiado vem reiteradamente aplicando-a na solução de litígios que envolvem a alegação de denúncia espontânea para exclusão da multa de mora.

25. Como se trata de ato exclusivamente interpretativo, o mesmo se aplica retroativamente, razão pela qual é devido considerar não ter fundamento a alegação do contribuinte, devendo-se manter a incidência da multa de mora sobre o débito confessado na Dcomp, já que à compensação não se aplica a denúncia espontânea do art. 138 do CTN.

26. Então, sendo devida a incidência dos acréscimos moratórios, o montante da estimativa de IRPJ de abril de 2004 que foi liquidada por compensação foi de R\$ 33.889,28 após o julgamento deste colegiado no processo n.º 10940.900102/2011-21, restando uma parcela não liquidada de R\$ 5.016,92 (= R\$ 38.906,20 - R\$ 33.889,28), não passível de compor o saldo negativo de 2004.

Crédito a ser reconhecido

27. Ante o exposto, há que se considerar que o contribuinte fazia jus à dedução no ajuste anual de IRRF no montante de R\$ 1.113,21, de estimativas pagas montante de R\$ 96.501,90, e de estimativas compensadas no valor de R\$ 114.345,13 (= R\$ 80.455,85, validado no despacho decisório, + R\$ 33.889,28, validado neste voto).

28. Uma vez que o contribuinte não apurou IRPJ devido no ajuste anual, tais deduções geram um saldo negativo de R\$ 211.960,24, o qual é crédito líquido e certo passível de ser utilizado em compensação nos termos do art. 170 do CTN.

29. Como o despacho decisório já reconheceu o direito creditório de R\$ 176.957,75, cabe aqui reconhecer apenas a diferença de R\$ 35.002,49 (R\$ 211.960,24 - R\$ 176.957,75).

Protesto pela produção de provas e sua juntada

30. Por fim, no que se refere ao protesto do contribuinte pela produção de provas por todos os meios admitidos no Direito, inclusive a juntada de novos documentos, é devido esclarecer que se trata de garantia assegurada aos contribuintes, que podem apresentar provas de suas alegações mesmo após a apresentação da manifestação de inconformidade, desde que atendida alguma das condições fixadas no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Para tanto, consoante o §5º do mesmo artigo, o litigante deve apresentar petição onde demonstre a ocorrência de uma das condições mencionadas. Na espécie, o contribuinte não exerceu o seu direito.

31. De qualquer forma, a juntada de documentos não alteraria o resultado do julgamento vez que a procedência parcial da manifestação decorreu de divergência em relação a matéria de direito, qual seja, a interpretação do alcance do art. 138 do CTN, não dependendo, pois, de qualquer prova documental.

32. Voto, pois, pela procedência parcial da manifestação de inconformidade para reconhecer o direito creditório de R\$ 35.002,49 e homologar as compensações declaradas na Dcomp nº 29203.48693.250806.1.3.02-0652 (relativas aos débitos ainda em aberto) até o limite deste.”

Ocorre que a Recorrente alegou em sede recursal que para a composição do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2004, a Recorrente utilizou saldos negativos de anos anteriores, parcialmente compostos por estimativas adimplidas mediante compensações. Contudo, conforme mencionado, o Fisco as reconheceu apenas parcialmente em outro processo administrativo: PAF nº 10940.900.102/2011-21. Porém, o débito objeto do PAF nº 10940.900.102/2011-21 está com a sua exigibilidade suspensa, nos termos no artigo 151, III, do Código Tributário Nacional e as decisões a serem proferidas naquele PAF não terão efeitos quanto aos créditos em discussão nos presentes autos.

Assim, de acordo, com a Recorrente, as estimativas compensadas devem ser consideradas como pagas, até porque, caso ao final não sejam homologadas, nenhum prejuízo haverá ao Fisco, que poderá exigir o débito decorrente da não homologação através de cobrança amigável e por meio de execução fiscal. O que não se pode admitir é a dupla cobrança da estimativa por meio da redução do saldo negativo do exercício.

Neste tocante, ou seja, quanto aos valores oriundos de estimativas compensadas, o Parecer Normativo Cosit n.º 02, de 03 de dezembro de 2018, prevê que até 31.05.2018 o débito de tributo determinado pela base de cálculo estimada compensado pode ser considerado como integrante do direito creditório pleiteado, uma vez que pode ser exigido como tributo devido:

Síntese conclusiva

13. De todo o exposto, conclui-se:

a) os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Dcomp até 30 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei n.º 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas;

b) os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário; não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em DAU antes desta data;

c) no caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga; os valores dessas estimativas devem ser glosados; não há como cobrar o valor correspondente a essas estimativas, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

d) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL;

e) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação; não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido;

f) se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança;

Os valores confessados a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído definitivamente pela confissão de dívida em Per/DComp. Se o valor confessado integrar saldo negativo de IRPJ ou [...] da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão de dívida e será objeto de cobrança.

Para a análise da matéria, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF n.º 177

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.

Desta feita, tendo em vista as divergências identificadas no recurso voluntário é possível analisar a possibilidade de deferimento do indébito pleiteado. Por esta razão a suspensão de julgamento dos presente autos até a decisão definitiva do exame da compensação dos tributos determinados sobre a base de cálculo estimada fica prejudicada em face das determinações do referido Parecer Normativo Cosit n.º 02, de 2018 e da Súmula CARF n.º 177.

Logo, os valores apurados mensalmente por estimativa podem integrar saldo negativo correspondente e o direito creditório destes decorrentes pode ser deferido, quando em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restar constituído pela confissão e passível de ser objeto de cobrança, conforme consta expressamente no Despacho Decisório.

Os efeitos da aplicação do direito superveniente fixa a relação de causalidade com a possibilidade de deferimento da Per/DComp. Esta legislação impõe, pois, o retorno dos autos a DRF de origem que inaugurou o litígio sob esse fundamento para que seja analisado o conjunto probatório produzido junto com o recurso voluntário referente ao mérito do pedido, ou seja, a origem e a procedência do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que evidenciada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais em cotejo com os registros internos da RFB.

O procedimento previsto no rito do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução.

DA ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A Recorrente, também, alegou que a incidência da multa de mora na estimativa é indevida, em virtude do disposto no art. 138 do CTN, fundamentada no fato de a extinção do débito por compensação ter ocorrido antes de qualquer procedimento fiscal, ou seja, espontaneamente. 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 resolutória de sua ulterior homologação (art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Ambos 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 n.º 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 FARIA, 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 rejuízo 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, cumpre 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 rejuízo 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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

De tal modo, 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 para dar provimento parcial ao recurso voluntário para fins de aplicação do direito superveniente previsto nas determinações da Súmula CARF nº 177 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça