



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.911388/2011-02
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1001-001.665 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 03 de março de 2020
Recorrente O BOTICARIO FRANCHISING LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. MULTA DE MORA DEVIDA.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro André Severo Chaves, que lhe deu provimento e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Abelson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Machado Millan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Abelson, Andréa Machado Millan, José Roberto Adelino da Silva e André Severo Chaves.

Relatório

O presente processo trata de Declaração de Compensação (DCOMP fls. 06 a 12), que informa compensação de crédito de pagamento a maior de IRRF, código 5706, efetuado em 07/06/2006 (vencimento), referente ao período de apuração de 31/05/2006, no valor de R\$ 321.000,00 (DARF de R\$ 396.000,00), com débitos de IRPJ e CSLL, referentes a maio de 2006, com vencimento em 30/06/2006. Transcrevo parcialmente, abaixo, o relatório da decisão de primeira instância, que resume os fatos:

Trata o processo da Declaração de Compensação-Per/Dcomp n.º 37218.98555.310706.1.3.04-2132, transmitida em 31/07/2006, págs. 6/12, relativa à compensação de débitos com direito creditório de 5706 IRRF - JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO recolhido a maior, requerendo crédito no valor original de R\$ 321.000,00.

2. A DRF Curitiba/PR emitiu o Despacho Decisório de 05/07/2011, n.º de rastreamento 941359693, págs. 2/4, no qual reconheceu direito a crédito de R\$ 320.505,00 e homologou parcialmente a compensação declarada; apurou o saldo devedor consolidado correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/07/2011, no valor do principal de R\$ 28.235,19, acrescido de multa e juros de mora.

3. Regularmente cientificado por via postal em 20/07/2011, pág. 5, o contribuinte, apresentou a manifestação de inconformidade de págs. 13 em 19/08/2011, tempestivamente, por meio de seus representantes legais de págs. 36/39 e documentos.

4. Acerca dos pagamentos confirmados parcialmente ou não confirmados explica que o entendimento de saldo de crédito inferior ao pretendido decorre do PER/Dcomp 37218.98555.310706.1.3.04-2132 (anexo 4) transmitido em 31/07/2006 utilizado para compensar débitos de CSLL e IRPJ já vencidos, nessa compensação os débitos foram atualizados pela taxa de juros SELIC, porém sem a multa de mora.

5. Esclarece que a compensação foi efetuada por Denúncia Espontânea antes de qualquer procedimento da Receita Federal, portanto os débitos foram compensados sem a multa com o amparo da Ação Judicial de Denúncia Espontânea 2005.70.00.000194-6 transitada em julgado com decisão favorável ao contribuinte em 15/10/2008 (anexo 5).

6. Por isso, requer que a multa seja desconsiderada no cálculo de compensação da Receita Federal para restar crédito suficiente para homologação integral dos débitos compensados no PER-DCOMP 37218.98555.310706.1.3.04-2132, extinguindo o crédito tributário nos termos do artigo 156 do Código Tributário Nacional e eximindo o contribuinte da exigência fiscal (principal, multa e juros) indicada no Despacho Decisório 941359693.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – PR, no Acórdão às fls. 83 a 92 do presente processo (Acórdão 06-51.485, de 26/03/2015 – relatório acima), julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. Abaixo, sua ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 07/06/2006

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.

Para efeito da caracterização da denúncia espontânea a compensação não se equipara ao pagamento, já que possuem efeitos distintos, pois este extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior, e aquela sujeita-se a uma condição resolutória de decisão de não-homologação, que pode retornar o débito à condição de não-extinto.

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL. CRÉDITO CONSUMIDO POR MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO APLICAÇÃO NA COMPENSAÇÃO.

Mantém-se o despacho decisório que homologou parcialmente a compensação, com consumo de crédito pela multa gerada pela apresentação da Dcomp em data posterior à do vencimento do débito, sendo improcedente a alegação de denúncia espontânea, a qual não se aplica a compensações.

No voto, a decisão ponderou que o Despacho Decisório, tendo reconhecido crédito de recolhimento a maior no valor de R\$ 320.505,00, efetuou cálculos de compensação nos quais os débitos vencidos foram acrescidos de juros e multa de mora. Que, por consequência, o crédito foi insuficiente para quitá-los em sua totalidade.

Esclareceu que a recorrente havia movido a Ação Ordinária 2005.70.00.000194-6 (PR), contra a União, na qual havia sido decidido que se o débito não estivesse previamente constituído mediante confissão em DCTF, o recolhimento com atraso caracterizaria a denúncia espontânea do art. 138 do CTN, e sobre ele não incidiria multa de mora.

Citou o Parecer PGFN/CRJ/n.º 2113/2011, através do qual a PGFN passou a adotar entendimento pacificado no STJ no sentido de excluir a multa de mora quando configurada a denúncia espontânea, com fundamento na inexistência de distinção entre as multas moratória e punitiva. Argumentou que, entretanto, o entendimento esposado no referido Parecer não se aplica para quitação de débitos por compensação, conforme orientação emanada pela Nota Técnica Cosit n.º 19/2012, de 12/06/2012.

Que, de fato, o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, não alcança os débitos extintos em declaração de compensação. Entre outras razões, porque o pagamento extingue o débito instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior, enquanto a compensação se sujeita a uma condição resolutória de decisão de não homologação que pode reverter seus efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não extinto.

Citou jurisprudência do CARF, de 2013, que desposa a tese de que a denúncia espontânea exige pagamento, e não se dá por compensação. Argumentou que o teor da decisão judicial trazida pelo contribuinte é especificamente de que descabe a multa de mora no caso de recolhimento ou pagamento com atraso de débito que não havia sido anteriormente confessado.

Cientificado da decisão de primeira instância em 13/06/2016 (Aviso de Recebimento à fl. 94), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 13/07/2016 (recurso às fls. 96 a 106, Termo de Análise de Solicitação de Juntada à fl. 138).

Nele a empresa repete as alegações da Manifestação de Inconformidade. Que a exclusão da multa de mora é mera consequência da denúncia espontânea, havida com a transmissão da DCOMP antes de qualquer procedimento fiscalizatório.

Cita jurisprudência do CARF, de 2013, que desposa a tese de que denúncia espontânea também se configura com a quitação do tributo formalizada por meio de compensação. Argumenta que o art. 28 da Lei n.º 11.941/09 equiparou compensação a pagamento para fins da denúncia espontânea, e que a Nota Técnica Cosit n.º 1/2012 reconheceu tal equiparação.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Andréa Machado Millan, Relatora.

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/1972 e Decreto n.º 7.574/2011, que regulam o processo administrativo-fiscal (PAF). Dele conheço.

Conforme relatório, no caso em tela a DCOMP foi transmitida em data idêntica à da DCTF, compensando os débitos já vencidos ali declarados. A recorrente entende que a extinção dos débitos tributários, mediante a transmissão espontânea da DCOMP, antes de quaisquer ações do Fisco para exigí-los, afasta a aplicação da multa moratória, pelo fato de ter ocorrido a denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN.

A questão relativa à denúncia espontânea, nos casos de tributos recolhidos espontaneamente com atraso, foi submetida pelo Superior Tribunal de Justiça ao rito do recurso repetitivo (art. 543-C, do Código de Processo Civil), por meio do REsp 1.149.022, com decisão proferida em 09/06/10 (publicada em 24/06/10) e trânsito em julgado ocorrido em 30/08/10, sendo oportuno transcrever a ementa do julgado:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022 SP (2009/01341424) RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX RECORRENTE: BANCO PECÚNIA S/A ADVOGADO: SERGIO FARINA FILHO E OUTRO(S)

RECORRIDO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

PROCURADOR: PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL EMENTA 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 conseqüente 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 543C, 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. Conseqüentemente, 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.

Desta forma, resta caracterizada a denúncia espontânea, que exclui a incidência da multa de mora, nos casos em que houve o recolhimento com atraso de tributos que ainda não haviam sido declarados à Receita Federal, como nos casos em que o pagamento extemporâneo de tributos ocorre anteriormente à entrega da DCTF na qual são declarados.

Então, no caso concreto, se ao invés de compensação tivesse sido efetuado pagamento, não haveria dúvida quanto à ocorrência da denúncia espontânea. A questão a ser enfrentada, portanto, é se, na caracterização do instituto, a compensação equipara-se ao pagamento.

Tanto a decisão de primeira instância quanto o Recurso Voluntário apresentaram decisões do CARF, de 2013, desposando suas teses. Trago aqui jurisprudência mais recente, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, contrária às pretensões da recorrente, com a qual comungo e cujas razões adoto, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999. Abaixo, parte da ementa do Acórdão nº 9101-004.078, de março de 2019.

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.

O referido acórdão trata também de situação em que as compensações deram-se após a data de vencimento, mesmo que antes de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não foi reconhecida a ocorrência de denúncia espontânea. Transcrevo, abaixo, a parte do voto referente ao tema, do ilustre Conselheiro Demetrius Nichele Macei:

A questão controvertida neste processo foi objeto de decisão neste Colegiado recentemente, por ocasião do julgamento do processo administrativo nº 10980.001789/2004-15, no qual, por maioria, foi reconhecida a ocorrência de denúncia espontânea nos casos em que o contribuinte “envia Declaração de Compensação posteriormente ao vencimento do tributo e anteriormente à transmissão da DCTF”, equiparando a Declaração de Compensação a pagamento.

Na ocasião, acompanhei o voto vencedor, de lavra do i. Conselheiro Luís Fabiano Alves Penteado, tendo em vista que o mesmo estava amparado em precedentes do E. STJ – REsp 1.122.131/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, julgado em 24.05.2016, no qual restou consignado ser “usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento”; EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 20.08.2015, no qual fixou-se entendimento de que “a compensação efetuada possui efeito de pagamento

sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, saldo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação”.

No entanto, tendo em mãos o presente caso, aprofundei o estudo acerca do tema e pude constatar que o tema da equivalência de compensação a pagamento, para fins de denúncia espontânea – art. 138, do CTN, não era pacífico naquele E. Tribunal, inexistindo, até o momento, posicionamento em sede de recurso repetitivo (art. 1036, do CPC) no âmbito do E. STJ.

Apenas para ilustrar, transcrevo decisões do E. STJ, 2ª Turma, em sentido diametralmente oposto à equiparação de compensação e pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea:

AgInt no REsp 1568857/PR AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL
2015/0297768-0

Relator: Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 16/05/2017

Data da Publicação: DJe 19/05/2017

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. DEFICIÊNCIA NA ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC/73. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão incorreu em omissão, contradição ou obscuridade. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.

2. A compensação tributária não se equipara a pagamento de tributo para fins de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea regido pelo art. 138 do CTN.

Precedentes: EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe30/11/2016; AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/9/2015; AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/9/2012.

3. Agravo interno a que se nega provimento. (grifamos)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente), Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

REsp 1657437/RS RECURSO ESPECIAL 2017/0046101-0

Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 04/04/2017

Data da Publicação: DJe 25/04/2017

EMENTA

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o pagamento do tributo é realizado através da compensação" (fl. 665, e STJ).

2. A Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, firmou o entendimento de que "a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. **Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN**".

3. Recurso Especial provido. (grifamos)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "'A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)Relator(a)."Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente) e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator."

Havendo, portanto, precedentes em ambos os sentidos, estaria este Colegiado livre para decidir em um ou outro sentido conforme a livre convicção de cada julgador.

Contudo, a partir da decisão acima transcrita – Resp 1.657.437/RS, o tema subiu, através de Embargos de Divergência, para julgamento por parte da 1ª Seção do STJ, a qual tem a incumbência de uniformizar os julgamentos exarados pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, competentes para julgamento naquele Tribunal em matéria tributária.

Veja-se decisão da C. 1ª Seção do E. STJ, exarada em setembro/2018:

AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. n.º 1.657.437/RS (2017/0046101-0)

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA

Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ

Data do Julgamento: 12/09/2018

Data da Publicação: DJe 17/10/2018

EMENTA

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.

2. Agravo interno desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

A decisão acima transitou em julgado em 14.12.2018.

Desta forma, seguindo a decisão da 1ª Seção do E. STJ, que difere a situação de pagamento e compensação para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, mantenho a incidência legal da multa de mora no caso concreto, não reconhecendo a ocorrência da denúncia espontânea.

E, uma vez não acolhida a denúncia espontânea, o que se tem é um crédito menor do que o débito declarado/confessado em PER/DCOMP.

Por fim, em que pese os argumentos dispendidos pela Recorrente, a imputação proporcional não é ilegal. Não faria o menor sentido quitar integralmente o principal e os juros decorrentes e manter, exclusivamente, a multa de mora. Por ser um consectário legal, na medida em que incide sobre o principal, não poderia a multa de mora remanescer sozinha. Desta forma, a imputação proporcional é uma técnica legal para que todo o valor do crédito do contribuinte seja utilizado e o eventual saldo devedor esteja distribuído de maneira adequada entre principal, juros e multa devidos.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte, reconhecendo que, para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, 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, mediante compensação.

Diante do exposto, no mesmo sentido do voto acima transcrito, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Machado Millan

Declaração de Voto

Conselheiro André Severo Chaves.

Em que pese os respeitáveis argumentos da Ilustre Conselheira Relatora, venho consolidando entendimento diverso acerca do tema em litígio.

Isto porque, entendo que o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o adimplemento do tributo é realizado através da compensação.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, ainda que sob condição resolutória de sua ulterior homologação, conforme previsto no art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

Ainda, que o próprio CTN prevê, no art. 156, II, que a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, não havendo razão para não equipará-la a pagamento.

Até mesmo porque, o termo “pagamento” é utilizado reiteradamente no CTN no sentido de “adimplemento”.

Como tal matéria já fora abordada de forma brilhante pelo ex-Conselheiro Carlos Daniel, em Acórdão n.º 1301-003.691, transcrevo alguns trechos de seu voto como relator:

“(…) Na verdade, a despeito da cientificidade empregada na elaboração do CTN, a referida **distinção semântica entre os termos "pagamento" e "compensação" é utilizada (ainda sem muito rigor) apenas em uma parte específica da legislação**, no Capítulo IV do Título III, correspondente ao intervalo entre os arts. 156 e 174. **No restante do CTN, a expressão "pagamento" é utilizada de forma indiscriminada, como sinônimo de adimplemento.** Estender a distinção do trecho apontado acima para o restante do Código implicaria em situações absolutamente canhestras e sem qualquer sentido técnico.

Vejam alguns exemplos:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

*I quando efetuada para sua **incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;***

O referido artigo trata da não incidência do ITBI nos casos em que o imóvel é incorporado ao capital social de uma empresa, em subscrição de ações. O dispositivo fala em pagamento, mas a operação de alienação não é propriamente isto, mas sim uma permuta, na qual se aliena o bem imóvel, recebendo em troca o valor dele em ações/quotas no patrimônio da empresa.

art. 82 (...)

*§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos **prazos de seu pagamento** e dos elementos que integram o respectivo cálculo.*

Este dispositivo se refere ao lançamento de contribuição de melhoria, determinando que no ato administrativo deverá ser informado o *prazo para pagamento*. Se considerada a distinção entre pagamento e os demais métodos de extinção do crédito tributário, estar-se-ia concluindo que a única forma de se quitar dívida da referida contribuição seria através do pagamento em sentido estrito.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II tratando-se de ato não definitivamente julgado:

*b) quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e **não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;***

Novamente, o termo pagamento é utilizado no sentido de inadimplemento do tributo, abarcando todas as formas de extinção.

Art. 108. (...)

§ 2º *O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*

Novamente o dispositivo estabelece que a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação tributária não pode ser afastado através de um juízo de equidade. A invocação da distinção mencionada anteriormente geraria o resultado absurdo de que a equidade não poderia dispensar o pagamento do tributo, mas poderia obstar a compensação de ofício, nos casos cabíveis legalmente, o que não faz sentido.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º *A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

Esse dispositivo talvez seja o mais representativo da errônea da interpretação dada pela DRJ ao art. 138 do CTN. Caso levada às últimas consequências, teríamos que convir que qualquer meio de adimplemento da obrigação, que não seja o pagamento, não teria efeitos extintivos, já que o objeto da prestação seria um *dar específico* (pagamento).

O dispositivo claramente utiliza a expressão "pagamento" no sentido de *adimplemento* este sim, a obrigação do contribuinte, após a realização do fato gerador.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; Novamente, a expressão é utilizada como sinônimo de "*adimplemento*". Caso contrário, adotando de forma extrema a distinção entre "pagamento" e "compensação", poderíamos argumentar *contrario sensu* que as convenções particulares relativas à responsabilidade pela compensação do tributo, ou pela dação de bens em pagamento, poderiam ser opostas à Fazenda Pública, o que é, novamente, um absurdo técnico.

No art. 125, nova situação esdrúxula: teríamos que aceitar, à luz da referida distinção, que no caso de um dos coobrigados compensar ou realizar dação de bem, para extinguir o tributo que deve solidariamente, essa prestação não aproveita aos demais, que continuariam devedores da integralidade do crédito tributário.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º *O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

Mais uma vez: aplicada a distinção em questão, seríamos obrigados a reconhecer que nos casos de lançamento por homologação, o contribuinte não poderia compensar o tributo por ele constituído, pois a lei exigiria a *antecipação de pagamento* essa leitura, obviamente, contrasta com diversos outros dispositivos legais e se constitui em rotundo absurdo, haja vista ser absolutamente cediça a transmissão de DCOMPs para a extinção de créditos tributários constituídos pelo próprio contribuinte.

E mais, mesmo entre os arts. 157 a 164 do CTN verificamos hipóteses em que a expressão "*pagamento*" é utilizada no sentido de "*adimplemento*":

Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Contrario sensu o prazo de vencimento não se aplicaria nos casos em que o contribuinte opte por adimplir a obrigação através de compensação?

Mesmo no artigo 164, que versa sobre a ação de consignação em pagamento, o seu §2º chama essa medida, hipótese de extinção prevista no art. 156, VIII do CTN, de pagamento:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

VIII a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Na senda percorrida pela DRJ, chegaríamos a uma situação esdrúxula: o sujeito procedeu à denúncia espontânea de infração, e ao tentar recolher o valor aos cofres públicos encontrou resistência do órgão arrecadador. Para superar a *mora accipiendi*, utiliza-se da ação de consignação em pagamento (que, na literalidade do art. 156, é meio distinto do pagamento), e deposita o valor em juízo. Julgada procedente a ação, a RFB poderia lhe cobrar a multa moratória, pois a extinção se deu através de ação de consignação, e não através de pagamento.

Por fim, uma última menção que nos parece definitiva:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

O dispositivo menciona expressamente "*modalidade do seu pagamento*", reconhecendo que o "pagamento" aí é utilizado como gênero de modalidades de extinção do crédito tributário, e não como o pagamento em moeda corrente. Ou alguém diria que o sujeito não tem direito à restituição do valor de bem imóvel dado para a extinção do tributo devido?

A menção dos dispositivos é longa, mas não exaustiva, e tem a função de demonstrar que **a expressão "pagamento" não é utilizada em um sentido estrito no CTN.**

Pelo contrário, ela é reiteradamente utilizada no sentido de "adimplemento", sentido este que é compatível com diversas formas distintas de extinção do crédito tributário, e igualmente adequado a uma *leitura originalista, genética, do art. 138 do CTN*, que se refere expressamente à **reparação** do dano, e não ao pagamento do tributo independente da forma de extinção, se por pagamento ou por compensação, o Erário será atendido.

Desse modo, considerada a distinção entre pagamento e os demais meios de adimplemento do crédito tributo, o CTN seria conduzido a regras absolutamente desprovidas de lógica. Como já dissera, há muito, Carlos Maximiliano, em sua clássica obra sobre Hermenêutica Jurídica, "*Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis.*" (...)"

Frisa-se que esse entendimento fora recentemente aplicado por algumas Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme julgados a seguir colacionados:

“Numero do processo: 15374.000506/2005-61

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO **Seção:** Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Thu Apr 05 00:00:00 BRT 2018

Data da publicação: Fri May 11 00:00:00 BRT 2018

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2003 DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE A compensação é hipótese de extinção do crédito tributário contida na acepção do termo “pagamento” insito no art. 138 do CTN.

Numero da decisão: 9101-003.559 **Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rêgo (relatora), Rafael Vidal de Araújo e Flávio Franco Corrêa, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado). (assinado digitalmente) Adriana Gomes Rêgo – Presidente e Relatora (assinado digitalmente) José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, momentaneamente, o conselheiro Luís Flávio Neto, substituído pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

Nome do relator: ADRIANA GOMES REGO” (grifo nosso)

“**Numero do processo:** 11516.002346/2006-52

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Oct 09 00:00:00 BRT 2019

Data da publicação: Thu Nov 14 00:00:00 BRT 2019

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2000 DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

Numero da decisão: 9101-004.448 **Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Acordam, ainda, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de diligência para verificação da prévia confissão em DCTF dos débitos compensados, vencido o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), que a acolheu. No mérito, acordam, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Demetrius Nichele Macei e Viviane Vidal Wagner, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado). (documento assinado digitalmente) VIVIANE VIDAL WAGNER – Presidente em exercício. (documento assinado digitalmente) EDELI PEREIRA BESSA - Relatora. (documento assinado digitalmente) FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Redator designado. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício). Ausente a

conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Nome do relator: EDELI PEREIRA BESSA” (grifo nosso)

“Número do processo: 16327.002269/2003-39

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Nov 21 00:00:00 BRST 2018

Data da publicação: Mon Jan 07 00:00:00 BRST 2019

Ementa: Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Ano-calendário: 2001, 2002 DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA - INAPLICABILIDADE. **Caracterizada a espontaneidade da denúncia da infração pelo sujeito passivo, acompanhada do pagamento do tributo devido acrescido dos juros de mora, é afastada a aplicação de multas, de ofício ou moratória, de conformidade com o art. 138 do CTN. Precedentes do STJ.**

Numero da decisão: 9303-007.654 **Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. (assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício (assinado digitalmente) Vanessa Marini Ceconello - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Nome do relator: VANESSA MARINI CECCONELLO” (grifo nosso)

Portanto, entendo que no presente caso concreto configurou-se o instituto da Denúncia Espontânea, previsto no Art. 138, CTN, razão pela qual a multa de mora é manifestamente indevida.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves