



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10980.916546/2009-98
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.237 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2013
Matéria DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente IVAÍ ENGENHARIA DE OBRAS SOCIEDADE ANÔNIMA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA.

Pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, não apenas pela doutrina mas pelo próprio texto legal. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator, vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo, Cristiane Souza Costa e Guilherme Pollastri. O Conselheiro Márcio Frizzo apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Cristiane Silva Costa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

IVAÍ ENGENHARIA DE OBRAS SOCIEDADE ANÔNIMA, já devidamente qualificada nestes autos, recorre a este Conselho contra a decisão prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, que indeferiu os pedidos veiculados através de manifestação de inconformidade apresentada contra a decisão da Delegacia da Receita Federal em Curitiba/PR.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo da compensação declarada por meio do PER/DCOMP nº 05297.38866.180907.1.7.024210 (às fls. 2630, retificador do PER/DCOMP nº 27965.58221.150704.1.3.033000), relativa à compensação do débito de estimativa de CSLL (código de receita 2484) do mês de agosto/2003 (R\$ 98.803,38 de principal, acrescido de R\$ 12.567,79 de juros de mora, no total de R\$ 111.371,17), com utilização do direito creditório de R\$ 87.308,85 oriundo do saldo negativo de CSLL do exercício de 2003.

2. A DRF/Curitiba, por meio do Despacho Decisório proferido em 11/05/2009 (fl. 02), homologou apenas parcialmente a compensação declarada em face de o direito creditório indicado e integralmente reconhecido (R\$ 87.308,85) ser insuficiente para quitar os débitos informados para compensação.

3. Tendo em vista a falta de retorno do AR comprobatório da ciência por via postal (fl. 06), foi afixado, em 06/04/2010, o Edital PER/DCOMP nº 1304/2010 (fls. 07-25), desafixado em 21/04/2010, para cientificar a contribuinte do Despacho Decisório de fl. 02, conforme art. 23, § 1º e 2º, IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

4. Contudo, em 17/06/2009 a reclamante, por intermédio de seu representante legal (mandato às fls. 37-38), apresentou a tempestiva manifestação de inconformidade de fls. 31-36, cujo teor é sintetizado a seguir:

- a) argúi que o débito cuja compensação foi declarada em 15/07/2004 não foi lançado na DCTF do trimestre correspondente; que em 18/09/2007 encaminhou PER/DCOMP retificador para complementar a composição do saldo negativo de CSLL;
- b) que a homologação parcial da compensação declarada nos autos decorre da descabida aplicação da multa, pois a contribuinte encontra-se sob a égide do art. 138 do CTN, ou seja, beneficiada pela denúncia espontânea; que no período que antecedeu a entrega do PER/DCOMP o referido débito não foi declarado, nem tão pouco constou de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização;

- c) que a jurisprudência do STJ e do Conselho de Contribuintes é no sentido de que a confissão da dívida acompanhada de seu integral pagamento, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo, configura denúncia espontânea e afasta a aplicação da multa moratória;
- d) requer a reforma do despacho decisório para que seja homologada de forma integral a compensação declarada nos autos.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR analisou a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte e, mediante o Acórdão nº 06-37.785, de 16/08/2012 (fls. 122/128), indeferiu a solicitação, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE NOS CASOS DE COMPENSAÇÃO.

Somente na situação em que o contribuinte declara a menor, paga integralmente o débito declarado e depois retifica a declaração para maior, quitando concomitantemente o débito, configura-se a denúncia espontânea; a compensação não é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea, porquanto deve ser considerada apenas a quitação na aceção primária de pagamento.

Ciente da decisão de primeira instância em 20/05/2013, conforme documento de fl. 131, e com ela inconformada, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário em 19/06/2013 (registro de recepção à fl. 133, razões de recurso às fls. 133/138), no qual repisa, com as mesmas palavras, os argumentos anteriormente trazidos em sede de manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A denúncia espontânea é instituto do Direito Tributário, tratada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional:

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.

Muito já se discutiu sobre o alcance desse dispositivo, sendo vasta a produção doutrinária e jurisprudencial acerca da matéria. No acórdão recorrido, a Turma Julgadora expressou seu entendimento de que somente o pagamento, entendido de modo estrito, seria capaz de configurar a denúncia espontânea.

Não faço reparos ao quanto decidido em primeira instância.

Observe-se que pagamento é modalidade de extinção do crédito tributário, especificada no art. 156 do CTN, ao lado de outras formas, entre as quais a compensação, veja-se:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

[...]

A seguir, o Código dispõe sobre as características, efeitos e peculiaridades de cada uma das formas de extinção do crédito tributário, sendo o pagamento tratado nos artigos 157 a 169 e a compensação nos artigos 170 e 170-A. De se concluir, então, que o mesmo diploma legal que instituiu a denúncia espontânea em seu artigo 138, condicionando-a ao “pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, fez questão de distinguir “pagamento” de “compensação”. Não se há, pois, de pretender que os efeitos de um (pagamento) sejam estendidos ao outro (compensação).

Processo nº 10980.916546/2009-98
Acórdão n.º 1302-001.237

S1-C3T2
Fl. 163

No caso concreto sob análise, o contribuinte pretende que a declaração de compensação por ele apresentada possua os efeitos que seriam próprios do pagamento, especificamente, a caracterização da denúncia espontânea e o afastamento da multa moratória. Por todo o exposto, não posso concordar. A situação não se caracteriza como denúncia espontânea, diante da ausência de pagamento do tributo. Conforme ressaltado, pagamento não se confunde com compensação.

Voto, assim, por negar provimento ao recurso interposto.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Declaração de Voto

Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo.

Em que pese a respeitável argumentação e fundamentação do relator, peço *venia* para dissentir do entendimento esposado, especificamente quanto ao afastamento do instituto da denúncia espontânea nos casos em que o contribuinte confessa o débito tributário por meio de pedido de ressarcimento e, imediatamente, solicita a declaração de compensação (PER/Dcomp), tal como disciplinado pela IN RFB 1.300/12 ou pelas instruções anteriores.

De início, destaco que o REsp 1.149.022/SP do STJ (julgado pelo rito do art. 543-C, CPC) não trata de matéria idêntica ao caso presente, pois analisou apenas a hipótese em que o contribuinte declara e paga integralmente o crédito tributário (lançamento por homologação). Posteriormente, o mesmo contribuinte retifica sua declaração anterior, aumentando o valor devido e, incontinenti, paga o valor acrescido. Dessa forma, sendo diversa a matéria do precedente jurisprudencial, não há vinculação para este caso específico.

Dito isto, parece-me que a denúncia espontânea tem duas finalidades. A *primeira* é fazer com que o contribuinte pague todos os tributos decorrentes dos atos que pratica, colocando-se em situação regular perante a Administração. A consequência é o reestabelecimento do equilíbrio jurídico na relação entre Fisco e contribuinte¹.

A *segunda* finalidade é carrear aos cofres públicos importâncias juridicamente devidas, embora o agente arrecadador desconhecesse o ato que deu causa à imposição tributária. A consequência é o recebimento de receita tributária inadimplida sem a mobilização dos recursos humanos das Administrações Fazendárias (pois a confissão deve preceder as medidas fiscalizatórias). Note-se que os servidores públicos são custeados pela Administração, de modo que quanto mais denúncias espontâneas ocorrerem, menor a necessidade de servidores fiscalizando os contribuintes e, também, menor o custo financeiro dessa atividade.

O benefício para o contribuinte é o afastamento de sua responsabilidade tributária, especificamente no que tange às multas moratórias e de ofício²; para o Fisco, o benefício é o recebimento de valores que, possivelmente, jamais seriam entregues sem a mobilização de seus servidores em procedimentos fiscalizatórios e com baixíssima possibilidade de a exigência tributária tornar-se litigiosa, seja na esfera administrativa ou judicial.

¹ Se o contribuinte realizar a atividade mercantil em concorrência com outros contribuintes, pode-se citar ainda o reestabelecimento do equilíbrio concorrencial como uma vantagem da denúncia espontânea. Se não o for, é possível admitir que o contribuinte se vê livre da ameaça constante da atuação fiscal.

² A rigor, não caberia falar em afastamento da multa de ofício, pois esta depende que o agente fiscal realize o lançamento tributário. Logo, se a denúncia espontânea deve preceder o lançamento de ofício pelo agente fiscal, a multa de ofício jamais pode ser cogitada. De outro lado, não é denúncia espontânea o ato do contribuinte que sucede a qualquer ato fiscalizatório. (v. PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 5ª ed. rev., atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 163/164)

Do que se expôs até o presente momento, fica claro que o instituto é interessante a ambos os sujeitos da relação jurídico-tributária³. Por isso, deve-se ter em mente que impor obstáculos à plena eficácia da denúncia espontânea traz prejuízos também para a Fazenda Pública. O mais grave, contudo, é que óbices têm surgido após a confissão do contribuinte, fato que lança insegurança jurídica sobre o art. 138 do CTN.

De toda forma, o ponto mais relevante da denúncia espontânea é a necessidade de esta ocorrer antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização. Evidentemente, após o início de qualquer ação fiscal. Ora, se o Fisco pretendia receber o que lhe é devido sem que seus servidores precisassem desempenhar qualquer tarefa, não faz sentido permitir que, iniciada a fiscalização, seja possível fruir da denúncia espontânea, uma vez que já há um ônus (servidores públicos fiscalizando contribuinte) sem o correspondente bônus (exigência de créditos tributários acrescidos das multas). De outro lado, o contribuinte apenas se beneficiaria.

Por isso, não pode (nem deve) existir denúncia espontânea após qualquer atividade fiscalizatória, até porque, neste caso, fica evidente que o contribuinte pretende esquivar-se dos acréscimos que inevitavelmente advirão por meio do lançamento de ofício, e não remir-se espontaneamente. Aliás, o art. 47 da Lei n. 9.430/96 permite que, nos primeiros vinte dias subsequentes ao recebimento do termo de início de fiscalização, sejam pagos os tributos e contribuições já declarados apenas “com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”.

Em tempo, a expressão “procedimento administrativo ou medida de fiscalização”⁴ não pode ser entendida como qualquer ato, mas apenas aquele que tenha por finalidade instaurar fiscalização sobre o tributo, período e matéria que o contribuinte pretende confessar⁵. Feitas estas considerações, vale revisar os entendimentos sedimentados sobre a matéria para verificar que é pertinente o que foi dito.

Nos casos em que o contribuinte declara o *quantum debeatur* (lançamento por homologação), mas não realiza o imediato pagamento do valor devido, é impossível que, posteriormente, venha a se beneficiar da denúncia espontânea, pois não tem como confessar algo que já foi confessado. Em verdade, o crédito tributário já é de conhecimento da Administração Fiscal e será exigido pelas vias próprias caso persista a inadimplência (v. REsp 962.379 e súmula 360, ambos do STJ)⁶.

No caso do REsp 1.149.022/SP acima tratado, que trata da hipótese em que o contribuinte retifica a declaração anterior para aumentar o seu débito (crédito tributário) e, na sequência, realiza o pagamento, entende-se que há denúncia espontânea quanto ao valor acrescido. Trata-se de importância que não era de conhecimento do Fisco e que decorreu de atividade espontânea do contribuinte⁷.

³ Por esta razão, entendo inadequada a expressão “favor legal” que é utilizada para definir a denúncia espontânea, uma vez que o termo autoriza a conclusão de que apenas o contribuinte se beneficia, o que não é verdade.

⁴ Art. 138, parágrafo único, CTN.

⁵ Nesse sentido, NEDER, Marco Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Dialética, 2010. Pg. 171.

⁶ Para que este argumento seja válido, é preciso admitir que o lançamento por homologação constitui o crédito tributário (súmula n. 436, STJ).

⁷ Ainda, não haverá denúncia espontânea se a retificação ocorreu após um procedimento fiscalizatório específico (pois aí não há espontaneidade, mas sim a intenção de afastar as iminentes multas).¹

Quanto ao entendimento sedimentado no sentido de que a denúncia espontânea não se aplica aos casos de parcelamento de débito tributário (REsp 1.102.577/DF), tenho que se trata de opção político-fiscal (para incentivar o adimplemento integral), uma vez que o art. 138 do CTN não vincula o pagamento “à vista” do crédito tributário confessado. O mesmo raciocínio pode ter incentivado o afastamento da denúncia espontânea às penalidades impostas pelo descumprimento de obrigações acessórias (súmula n. 49 do CARF). Também neste caso, não se pode extrair tal conclusão do art. 138 do CTN.

Feitas estas considerações, necessárias para reconstruir o “ambiente” que circunda a denúncia espontânea, passo a discorrer sobre a possibilidade de sua aplicação nos casos em que há pedido de ressarcimento e declaração de compensação. O entendimento corrente, por meio da interpretação literal do art. 138 do CTN, posiciona-se contrariamente à hipótese, uma vez que o dispositivo se refere apenas ao “pagamento”. Portanto, utiliza-se exclusivamente a interpretação literal.

Todavia, segundo alerta Maria Helena Diniz, o hermeneuta encontra a sua disposição “várias técnicas ou processos interpretativos: gramatical ou literal, lógico, sistemático, histórico e sociológico ou teleológico.”⁸. Segundo a doutrinadora, “não são, na realidade, cinco técnicas de interpretação, mas operações distintas que devem atuar conjuntamente, pois todas trazem sua contribuição para a descoberta do sentido e do alcance da norma.”⁹.

Dessarte, procurando aplicar todas as formas de interpretação, posiciono-me no sentido de que os termos “compensação” e “pagamento” possuem o mesmo sentido dentro do contexto do art. 138, CTN, embora as significações sejam distintas no contexto do art. 156, CTN.

Explico.

O art. 156 do CTN versa sobre modalidades de extinção do crédito tributário e está inserido no Título III (crédito tributário), Capítulo IV (extinção do crédito tributário). Já o art. 138 do CTN trata da denúncia espontânea (art. 138) e foi incluído no Capítulo V (responsabilidade tributária) do Título II (obrigação tributária).

No contexto do art. 156, CTN, creio que o legislador diferenciou “pagamento” de “compensação” pelo fato de o contribuinte ter muito mais ingerência sobre a extinção do crédito tributário nos casos de compensação. Note-se que em 1966 (ano da edição do CTN) não existia a tecnologia dos dias atuais¹⁰, o que inspirava maiores cautelas. Ademais, a particularidade dos institutos exigia regulamentação distinta, e foi o que inegavelmente aconteceu. Não poderia ser diferente.

Todavia, para fins do art. 138 do CTN, o legislador se refere a “pagamento” como um gênero das modalidades de extinção do crédito tributário, e não para fazer remissão ao art. 156, inc. I, CTN. Assim, para fins de denúncia espontânea, o termo “pagamento” representa o gênero, do qual são espécies, v.g., o “pagamento em sentido estrito” (art. 156, inc. I, CTN) e a “compensação” (art. 156, inc. II, CTN). Portanto, a simples coincidência entre do

⁸DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 2º Vol. 16 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 438.

⁹DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 2º Vol. 16 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 438.

¹⁰ Aliás, a prática tributária demonstra que em muitas situações (especialmente nos casos de inconsistências de informações entre a PER/Dcomp e outro documento fiscal), a não homologação dos pedidos de compensação é feita de forma automatizada.

termo “pagamento” no art. 138 e no art. 156, inc. I, do CTN, não autoriza que lhe seja atribuída a mesma carga semântica.

Parece-me também inadequado associar o termo “pagamento” referido no art. 138 do CTN como uma forma de extinguir o crédito tributário por meio da entrega de moeda corrente ao sujeito ativo. Isto porque existem formas de pagamento que não ocorrem com a entrega de moeda ao sujeito ativo, como é o caso do cheque, da estampilha, do vale postal etc. (v. art. 162, CTN).

Alega-se, ainda, como óbice à aplicação da denúncia espontânea à compensação, o fato de a declaração de compensação ser uma forma de extinção do crédito tributário sujeita à condição resolutiva da ulterior homologação (IN RFB n. 1.300/12, art. 41, §2º).

Entendo que o argumento não prospera. Recorde-se que o CTN admite que o pagamento seja feito por meio de cheque (art. 162, inc. I, CTN), mas a extinção do crédito fica condicionada ao resgate do cheque pelo sacado (§2º do art. 162 do CTN¹¹). Trata-se de uma condição, mas nem por isso se argumenta que esta não é uma forma de pagamento.

Note-se ainda que o fato de a declaração de compensação depender da posterior homologação da autoridade administrativa não afasta a incidência da denúncia espontânea, uma vez que mesmo os lançamentos por homologação dependem de homologação (expressa ou tácita).

Aliás, o STJ firmou entendimento de que a atividade homologatória (em lançamentos por homologação) recai sobre o pagamento, e não sobre a apuração, o que autoriza concluir que o pagamento feito após o lançamento por homologação e a compensação, nesse aspecto, se equivalem, pois tanto o pagamento quanto a compensação dependerão de homologação.

É preciso ter em mente, ainda, que a declaração de compensação é muito mais gravosa ao contribuinte do que o “pagamento em sentido estrito”, pois a declaração de compensação pressupõe que o contribuinte seja credor da Fazenda Pública, seja por ter feito um pagamento indevido ou a maior, seja em razão dos mecanismos decorrentes do princípio da não-cumulatividade etc.

Nestes casos, o contribuinte já teve um desembolso ou pagou mais do que era devido. O contrário ocorre com o “pagamento em sentido estrito”, quando o contribuinte somente suporta a carga tributária no exato momento em que o tributo se torna devido. Portanto, com maior razão, a compensação deveria autorizar a denúncia espontânea.

Voltando a argumentação sobre a compensação, tem-se que se trata de um instituto que preserva a equidade entre credor e devedor. Consoante a doutrina civilista, “compensar é contrabalancear, contrapesar, equilibrar, estabelecer ou restabelecer um equilíbrio”¹².

¹¹ CTN. Art. 162. O pagamento é efetuado: I - em moeda corrente, cheque ou vale postal; (...) § 2º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado. (...).

Nesse sentido, o despacho decisório que homologa o pedido de compensação transmitido pelo contribuinte retroage seus efeitos à data da apresentação do documento, pois o débito e o crédito não são atualizados à data do despacho decisório (art. 43, §1º, IN RFB 1.300/12). Além disso, da mesma forma que ocorre em uma DCTF, as declarações de compensação constituem declaração de dívida (art. 74, §6º, Lei n. 9.430/96, e art. 41, §4º, IN RFB 1.300/12).

Este é o entendimento firmado através da Nota Técnica COSIT n.º 01, de 18 de janeiro de 2012, da qual destaco os seguintes excertos:

Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação

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

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:

a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplica-se o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;

b) se o contribuinte declara o débito na DCTF, e efetua a compensação posteriormente por meio da Dcomp, a situação é semelhante à dos tributos declarados, mas pagos a destempo (subitem 9.1), requerendo, em consequência, o mesmo tratamento ali previsto, ou seja, a incidência da multa de mora. [...] (grifo não original)

Conclui-se, portanto, que a recorrente faz jus aos benefícios da denúncia espontânea quando confessa o débito (crédito tributário) e, concomitantemente, requer a sua compensação com créditos (PERDCOMP), razão pela qual declaro meu voto pela procedência do recurso voluntário neste ponto.

(assinado digitalmente)