



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.732208/2020-81
ACÓRDÃO	1202-001.523 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

Denúncia Espontânea. Declaração de Compensação. Multa de Mora.

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 105-006.679 – 2ª TURMA/DRJ05 Sessão de 5 de novembro de 2021, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

O presente processo trata de manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório nº 2883293, de 15/06/2020, que: (1) reconheceu integralmente a existência do direito creditório informado no PER/DCOMP nº 06421.37088.170118.1.6.03-3060, no valor de R\$ 28.472.698,43, relativo ao saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário de 2014; (2) homologou integralmente as compensações declaradas nos PER/DCOMP nºs 04194.66237.170118.1.7.03-8118, 31796.97219.170118.1.7.03-4820, 05038.12544.150518.1.7.03-0050, 33812.74874.150518.1.7.03-1466, 26577.33509.150518.1.7.03-5998 e 34110.08530.150518.1.7.03-9610; (3) homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP nº 17911.06037.190618.1.3.03-1280, remanescendo um saldo devedor de R\$ 2.403.593,78, em razão do direito creditório reconhecido ser insuficiente para quitar integralmente o débito informado no referido PER/DCOMP; (4) indeferiu a restituição pleiteada por meio do PER/DCOMP nº 06421.37088.170118.1.6.03-3060, em razão de não haver saldo remanescente após as compensações realizadas.

A interessada foi cientificada do despacho decisório e apresentou manifestação de inconformidade, na qual constam os tópicos abaixo sintetizados:

I - DOS FATOS

Trata o presente processo do PER/DCOMP nº 06421.37088.170118.1.6.03-3060, por meio do qual a requerente busca a restituição de crédito decorrente de saldo negativo da CSLL, no valor de R\$ 28.472.698,43, relativo ao ano-calendário de 2014, e posterior compensação com débitos próprios.

Ocorre que autoridade fiscal, por meio do despacho decisório contestado, reconheceu integralmente o direito creditório pleiteado, porém, homologou

parcialmente as compensações declaradas. A fiscalização entendeu que as DCOMP nº 31796.97219.170118.1.7.03-4820 e 26577.

33509.150518.1.7.03-5998 foram transmitidas sem a devida incidência da multa moratória sobre o valor de principal dos débitos compensados, desconsiderando o instituto da denúncia espontânea, o que gerou um débito remanescente de R\$ 2.403.593,78, em razão da insuficiência de crédito para satisfação integral dos débitos compensados.

No entanto, a referida decisão não deve prevalecer, conforme os argumentos de fato e de direito a seguir expostos.

II - DO MÉRITO

II.1 - Da Aplicação do Instituto da Denúncia Espontânea ao Caso Concreto

II.1.1 - Do Instituto da Denúncia Espontânea Previsto no Artigo 138 do CTN

Ao calcular os valores dos débitos que foram compensados, bem como o crédito que seria suficiente para tanto, a requerente deixou de incluir a multa de mora, conquanto tenha calculado os juros devidos até a data em que realizada as compensações.

A DCOMP nº 31796.97219.170118.1.7.03-4820, de 17/01/2018, é retificadora da DCOMP original nº 20844.54113.280417.1.3.03-0813, a qual foi transmitida em 28/04/2017, para compensação de débito de estimativa de CSLL no importe de R\$ 10.654.099,81, com vencimento em 24/02/2017, enquanto a DCOMP nº 26577.33509.150518.1.7.03-5998, de 15/05/2018, é retificadora da DCOMP original nº 25476.08133.190318.1.3.03-2120, transmitida em 19/03.2018, para compensação de débito de IRRF de R\$ 962.500,00, com vencimento em 19/01/2018.

A disciplina da denúncia espontânea se encontra prevista no art. 138 do CTN, tendo o objetivo de o contribuinte de boa-fé a promover sua regularidade fiscal sempre que este, por ato voluntário, contribua com a apuração do tributo devido e arque com seu devido pagamento, desonerando o fisco da atividade fiscalizatória.

Os requisitos essenciais para a caracterização da denúncia espontânea estão sintetizados em dois elementos fundamentais: (i) na comunicação espontânea da infração tributária, ou seja, anterior a qualquer procedimento prévio de fiscalização; e (ii) no pagamento espontâneo do tributo e dos juros de mora devidos.

No presente caso, a requerente reconheceu espontaneamente a existência de débitos tributários e efetivamente os adimpliu, perfazendo plenamente as condições legalmente impostas para o afastamento das multas de natureza moratória. Ressalte-se, que inexistia qualquer fiscalização em curso quando da transmissão das DCOMP originais e retificadoras, sendo que essas últimas tiveram por efeito a extinção dos créditos tributários.

Logo, é patente a validade da aplicação do instituto da denúncia espontânea ao caso concreto, cancelando-se o despacho decisório emitido, de modo a homologar integralmente as compensações pleiteadas.

II.1.2 - Da Espontaneidade da Comunicação da Infração e do Pagamento dos Débitos Fiscais no Caso Concreto

No tocante à espontaneidade da extinção do débito fiscal, cumpre ter em mente o disposto pela Súmula nº 360 do STJ a respeito da matéria:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação regularmente declarados, mas não pagos.

Do enunciado sumular, depreende-se que não há espontaneidade da quitação do débito fiscal se este vier a ocorrer em momento posterior à sua declaração ao fisco. Com efeito, uma vez realizada a constituição do crédito tributário (débito fiscal) através da transmissão da DCTF, não há mais que se falar em atividade de fiscalização por parte da autoridade fiscal, haja vista que, uma vez confessados, os débitos já são dotados de liquidez, certeza e exigibilidade para fins de inscrição em dívida ativa e posterior ajuizamento de execução fiscal.

Assim, caso a declaração de débitos em DCTF - ou em qualquer outro instrumento constitutivo de dívida, como a DCOMP - antecederesse o seu pagamento, restaria frustrada a espontaneidade, ainda que, objetivamente, inexistisse qualquer fiscalização em curso no momento da declaração e do pagamento.

No presente caso, a extinção dos débitos veio a ocorrer concomitantemente com a sua declaração, não sendo correto afirmar que o adimplemento da obrigação tributária foi posterior à constituição da dívida tributária. A concomitância decorre da própria natureza do meio utilizado no caso concreto: a DCOMP. A declaração possui duas funções distintas, nos termos da legislação tributária em vigor: (i) por um lado, através da DCOMP, opera-se a constituição de crédito tributário (i.e., débitos fiscais), dotado de liquidez, certeza e exigibilidade, uma vez que ser este um instrumento próprio para a constituição de dívida tributária, conforme dispõe o art. 74, § 6º da Lei nº 9.430/96; e

(ii) por outro lado, a DCOMP também realiza o encontro de contas entre crédito e débito, de modo a extingui-los, sob a condição resolutória da sua posterior homologação, conforme preceitua o art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

O fato de a extinção dos débitos fiscais ocorrer mediante compensação tributária não possui o condão de afastar a referida concomitância. É preciso ter em mente, mais uma vez, que a compensação tributária opera um verdadeiro encontro de contas entre créditos e débitos, diferenciando-se do pagamento em sentido estrito exclusivamente em razão de, na compensação, a extinção dos débitos ocorrerem simultaneamente com a restituição ou ressarcimento dos tributos.

Além disso, a compensação tem por efeito extinguir os débitos fiscais desde o momento em que pleiteada, por expressa disposição legal. Ou seja, até que

advenha decisão que não homologue - ou homologue apenas parcialmente - a compensação pleiteada, seus efeitos são idênticos ao do pagamento em sentido estrito. Cita jurisprudência do CARF, CSRF e STJ neste sentido.

Diante do exposto, resta caracterizado, no caso concreto, a devida observância à Súmula nº 360 do STJ, para fins de reconhecimento da denúncia espontânea aos débitos devidamente compensados.

II.1.3 - Da Adequação da Compensação Tributária com a Denúncia Espontânea: O Correto Conteúdo da Expressão “Pagamento”

As autoridades fiscais, por vez, partem do entendimento de que, tendo o legislador complementar utilizado o vocábulo “pagamento” quando da redação do art. 138 do CTN e, tendo o art. 156 diferenciado a figura do “pagamento” da “compensação” enquanto modalidades distintas de extinção do crédito tributário, o benefício da denúncia espontânea restaria adstrito, apenas, às situações em que há o pagamento (em sentido estrito) dos débitos fiscais, acompanhados dos correspondentes juros de mora.

Contudo, esta interpretação não é correta, seja por se assentar na insustentável premissa da existência de rigor técnico por parte do legislador complementar ao empregar o vocábulo “pagamento” quando da redação do art. 138 do CTN, seja por ignorar a finalidade vislumbrada quando da instituição da denúncia espontânea.

Quanto ao rigor técnico-legislativo, cabe observar que o processo legislativo, embora envolva, no mais das vezes, a reunião de especialistas que elaboram as linhas mestras dos diplomas que enunciam o direito, também está sujeito às pressões políticas típicas da democracia e ainda - e especialmente - a interferências que acabam por causar ruídos na atividade legislativa.

A doutrina identifica na simplificação pela literalidade um risco à própria existência e eficácia do sistema jurídico. Em virtude das limitações que a literalidade oferece no caso concreto que se deve recorrer, sempre que possível e que a lei não determine de modo contrário, às interpretações sistemáticas e finalísticas (teleológicas) para que, da interpretação do enunciado normativo, se obtenham as normas jurídicas aplicáveis ao caso concreto.

E mais, a acepção dada à expressão “pagamento” empregada no art. 156 do CTN não encerra as possibilidades de significação que o vocábulo assume em todos os demais dispositivos em que se fez uso do mesmo vocábulo no CTN. Uma análise da totalidade das disposições do referido diploma legal evidencia a existência paralela de dois possíveis significados para a expressão “pagamento”, quais sejam: (i) a entrega de recursos em espécie ao Estado como forma de extinção do crédito tributário (“pagamento em sentido estrito”); e (ii) como gênero de adimplemento (“pagamento em sentido amplo”). Transcreve voto de Conselheiro do CARF no qual constam exemplos, presentes no CTN, em que o vocábulo

“pagamento” teria sido empregado de modo a referir-se a “adimplemento” da obrigação tributária.

Neste ponto, cabe observar que a finalidade buscada pelo artigo 138 do CTN teria sido a reparação eficaz de um dano em que, a despeito da forma utilizada para a quitação do tributo devido, evita-se que o Erário Público venha a arcar com quaisquer prejuízos. Assim, revela-se absolutamente irrelevante a forma de extinção do crédito tributário no caso concreto; se por pagamento em sentido estrito ou pagamento em sentido amplo - in casu, compensação tributária. Reproduz jurisprudência do CARF neste sentido.

Conclui-se, portanto, que é inexigível a multa de mora, porquanto a confissão e o pagamento por meio da compensação se equivalem a alcançar idêntico objetivo, no sentido de adimplir uma obrigação perante o fisco, demonstrando a boa-fé e a lisura do contribuinte que esteve, apenas, em mora.

Além disso, a própria RFB já se pronunciou favoravelmente à equiparação do pagamento à compensação, no tocante à sua natureza jurídica e efeitos - qual seja a extinção do crédito tributário -, através da Nota Técnica Cosit nº 01/2012.

Assim, não se pode afastar a aplicação do instituto da denúncia espontânea quando essa se perfizer por meio de compensação, devendo ser integralmente canceladas as multas consideradas pela autoridade fiscal, com a consequente homologação integral das compensações declaradas.

II.2 - Da Necessária Observância ao Disposto no Artigo 24 da Lei nº 13.655/2018

Ao tratar das compensações realizadas em 28/04/2017 e 19/03/2018, cujos débitos são relativos ao ano-calendário de 2017, a autoridade fiscal, no ano de 2020, manifestou entendimento em sentido contrário àquele firmado pelo CARF e pela CSRF nos anos em que ocorreram os fatos geradores em análise, isto é, se posicionou de maneira distinta do pacificado pelos julgados administrativos e judiciais.

Ocorre que o art. 24 da Lei nº 13.655, de 2018, promoveu alterações no Decreto-Lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), prevendo expressamente a necessidade de se considerar as “orientações gerais da época”, assim entendidas como “jurisprudência judicial ou administrativa majoritária” nas decisões administrativas.

O sentido deste dispositivo é o de se garantir a segurança jurídica também frente a eventuais questionamentos quanto às modificações na interpretação da norma jurídica, primando assim pela estabilidade e previsibilidade naquelas relações trazidas pelas decisões administrativas.

Para que não parem dúvidas quanto ao sentido dos julgados à época do envio das DCOMP, deve-se observar o quadro abaixo:

Acórdão	Turma Julgadora	Data	Orientação
3402-003.486	2ª Turma Ord. / 4ª Câmara / 3ª Seção	29/11/2016	Possibilidade de Denúncia Espontânea por Compensação
1301-003.691	1ª Turma Ord. / 3ª Câmara / 3ª Seção	24/01/2019	Possibilidade de Denúncia Espontânea por Compensação
9101-003.559	CSRF	04/04/2018	Possibilidade de Denúncia Espontânea por Compensação
9101-003.687	CSRF	18/10/2018	Possibilidade de Denúncia Espontânea por Compensação

Assim, resta evidenciada a forte tendência jurisprudencial pela possibilidade da operacionalização da denúncia espontânea por meio de compensação, orientando o comportamento da requerente e gerando a expectativa de segurança jurídica.

Desta feita, a manifestante requer que sejam observadas as decisões proferidas à época dos fatos, já transcritas no tópico II, em respeito ao art. 24 da LINDB, reformando-se parcialmente o despacho decisório ora recorrido, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica, insculpido no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal.

III - DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, a manifestante a requer que seja reformado parcialmente o despacho decisório, reconhecendo-se a efetividade da denúncia espontânea com a consequente homologação integral das compensações efetuadas.

A 2ª TURMA/DRJ05 julgou improcedente a manifestação de inconformidade, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos seguintes moldes:

(...)Verifica-se que, de fato, a insuficiência de crédito para homologação integral da compensação dos débitos em litígio, no valor original de R\$ 1.730.573,91 (valor atualizado de R\$ 2.403.593,78), corresponde exatamente ao somatório dos valores de crédito utilizados de ofício para compensação das multas de mora devidas em razão compensação de débitos após a data de vencimento, nos valores originais de R\$ 1.598.730,81 (valor atualizado de 2.074.353,23) e R\$ 131.842,59 (valor atualizado de R\$ 181.046,25), conforme detalhamento das compensações, às fls. 139/141, e relatório de divergências, às fls. 142.

Com efeito, a questão nodal do litígio diz respeito à caracterização da denúncia espontânea ou não, diante da compensação declarada pela contribuinte. A manifestante alega que a compensação deve ser considerada como se fosse pagamento, de modo que caberia afastar a multa de ofício de 20% computada no despacho decisório. Todavia, não lhe assiste razão, porque o art. 138 do CTN não comporta a elasticidade pretendida.

Sobre esse tema, a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 233/2019, já manifestou o seu entendimento de que a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN pressupõe o pagamento do tributo devido. Com isso, nas compensações, a multa de mora seria exigida, mesmo que a declaração do contribuinte não tenha sido precedida de qualquer ação fiscal:

(...)A decisão do Fisco é vinculante para os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, inclusive os integrantes das Turmas de Julgamento das DRJ, segundo o disposto no artigo 15 da Instrução Normativa nº 1.464, de 2014:

(...)Além disso, a pacificou-se a jurisprudência do STJ no sentido de se exigir a multa de mora em relação aos débitos compensados depois da data do vencimento:

(...)Conclui-se, destarte, que o art. 138 do CTN não afasta a incidência da multa de mora sobre os débitos compensados depois da data do seu vencimento.

(...)Dessa forma, voto por considerar improcedente a manifestação de inconformidade, sem homologar as compensações em litígio.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário basicamente requerendo a reforma do Acórdão, nos seguintes termos:

(...) II – DO MÉRITO – Da Aplicação do Instituto da Denúncia Espontânea ao Caso Concreto

II.1 – Do Instituto da Denúncia Espontânea Previsto no Artigo 138 do CTN

(...) 9. Ao analisar a Manifestação de Inconformidade apresentada DRJ entendeu que a denúncia espontânea não deveria ser aplicada ao presente caso, por entender haver distinção entre os institutos da compensação e do pagamento, sendo este segundo a única modalidade capaz de afastar incidência da multa de mora após a data de vencimento dos débitos. Veja-se:

(...)10. Contudo, não merece prosperar a decisão ora combatida, pois a compensação se equipara ao pagamento para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea e, conseqüentemente, da exclusão da multa de mora sobre os débitos compensados após o vencimento. É o que se passa a demonstrar.

11. A disciplina da denúncia espontânea é prevista no artigo 138 do CTN, que estabelece o seguinte:

(...)19. Com efeito, é inquestionável, no presente caso, que inexistia qualquer fiscalização em curso quando da transmissão das DCOMPs originais e retificadoras, essas últimas que tiveram por efeito a extinção dos créditos tributários.

20. Logo, é patente a validade da aplicação do instituto da denúncia espontânea ao caso concreto, cancelando-se o despacho decisório emitido, de modo a homologar integralmente as compensações pleiteadas.

21. A despeito disso, para que não parem dúvidas quanto à fiel observância dos requisitos previstos no artigo 138 do CTN no caso concreto, bem como ao seu pleno alinhamento com as condições elencadas pela jurisprudência judicial e administrativa aplicável à matéria, a Recorrente passará a demonstrar, na

sequência, que todos os requisitos aplicáveis foram devidamente observados, especialmente em relação à:

(i) espontaneidade da comunicação e do pagamento (tópico II.1.2); e

(ii) adequação do meio para a operacionalização da denúncia espontânea – i.e., a compensação tributária (tópico II.1.3).

II.2 – Da Espontaneidade da Comunicação da Infração e do Pagamento dos Débitos Fiscais no Caso Concreto

(...)34. Deste modo, de acordo com as decisões apresentadas acima, verifica-se que a transmissão de DCOMP visa a extinção do crédito tributário, havendo um encontro de contas entre o crédito pleiteado e o débito compensado, de modo que os efeitos da denúncia espontânea também devem ser estendidos à esta modalidade de quitação.

35. Diante do exposto, a decisão proferida pela DRJ não merece prosperar, devendo ser integralmente reformada. Restou caracterizada, no caso concreto, a devida observância à Súmula nº 360 do STJ, para fins de reconhecimento da denúncia espontânea aos débitos devidamente compensados.

II.3 – Da Adequação da Compensação Tributária com a Denúncia Espontânea: O Correto Conteúdo da Expressão “Pagamento”

(...)57. Dessa forma, pode-se concluir que é inexigível a multa de mora, porquanto a confissão e o pagamento por meio da compensação se equivalem e alcançam idêntico objetivo, no sentido de adimplir uma obrigação perante o Fisco, demonstrando a boa-fé e a lisura do contribuinte que esteve, apenas, em mora.

58. Ainda, não se pode perder de vista que, a par da farta jurisprudência favorável à interpretação do artigo 138 do CTN ora defendida, a própria RFB já chegou a se pronunciar favoravelmente à equiparação do pagamento à compensação, no tocante à sua natureza jurídica e efeitos – qual seja a extinção do crédito tributário –, por meio da Nota Técnica Cosit nº 01/20123.

59. Desta feita, não há, por qualquer dos pontos de vista adotados, meios para se admitir como possível a intenção da D. DRJ de afastar a aplicação do instituto da denúncia espontânea quando essa se perfaz por meio de compensação, devendo ser integralmente canceladas as multas consideradas pela Fiscalização e mantidas pela DRJ, com a consequente homologação integral das compensações declaradas.

III – DO PEDIDO

60. Diante de todo o exposto, a Recorrente pleiteia o provimento integral do presente Recurso Voluntário, para que seja reformado o acórdão ora combatido, reconhecendo-se a efetividade da denúncia espontânea e a consequente homologação integral das compensações efetuadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dada pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

MÉRITO

Inicialmente o propósito recursal consiste na irresignação quanto ao despacho decisório que (...)homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP nº 17911.06037.190618.1.3.03-1280, remanescendo um saldo devedor de R\$ 2.403.593,78, em razão do direito creditório reconhecido ser insuficiente para quitar integralmente o débito informado no referido PER/DCOMP; (4) indeferiu a restituição pleiteada por meio do PER/DCOMP nº 06421.37088.170118.1.6.03-3060, em razão de não haver saldo remanescente após as compensações realizadas.”

Assim, conforme relatório, a DRF reconheceu o crédito pleiteado, mas consignou que ele fora insuficiente para compensar integralmente os débitos informados. Nesse sentido, ficou constatado que nas DCOMPs objeto de divergências não foram incluídas no cálculo dos débitos declarados os valores das multas de mora.

Nessa esteira, o Acórdão que apreciou a Manifestação de Inconformidade rejeitou a alegação do contribuinte, tendo em vista os débitos terem sido declarados espontaneamente por meio das Dcomps, nos seguintes termos:

(...)Verifica-se que, de fato, a insuficiência de crédito para homologação integral da compensação dos débitos em litígio, no valor original de R\$ 1.730.573,91 (valor atualizado de R\$ 2.403.593,78), corresponde exatamente ao somatório dos valores de crédito utilizados de ofício para compensação das multas de mora devidas em razão compensação de débitos após a data de vencimento, nos valores originais de R\$ 1.598.730,81 (valor atualizado de 2.074.353,23) e R\$ 131.842,59 (valor atualizado de R\$ 181.046,25), conforme detalhamento das compensações, às fls. 139/141, e relatório de divergências, às fls. 142.

Com efeito, a questão nodal do litígio diz respeito à caracterização da denúncia espontânea ou não, diante da compensação declarada pela contribuinte. A

manifestante alega que a compensação deve ser considerada como se fosse pagamento, de modo que caberia afastar a multa de ofício de 20% computada no despacho decisório. Todavia, não lhe assiste razão, porque o art. 138 do CTN não comporta a elasticidade pretendida.

Sobre esse tema, a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 233/2019, já manifestou o seu entendimento de que a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN pressupõe o pagamento do tributo devido. Com isso, nas compensações, a multa de mora seria exigida, mesmo que a declaração do contribuinte não tenha sido precedida de qualquer ação fiscal:

(...)A decisão do Fisco é vinculante para os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, inclusive os integrantes das Turmas de Julgamento das DRJ, segundo o disposto no artigo 15 da Instrução Normativa nº 1.464, de 2014:

(...)Além disso, a pacificou-se a jurisprudência do STJ no sentido de se exigir a multa de mora em relação aos débitos compensados depois da data do vencimento:

(...)Conclui-se, destarte, que o art. 138 do CTN não afasta a incidência da multa de mora sobre os débitos compensados depois da data do seu vencimento.

(...)Dessa forma, voto por considerar improcedente a manifestação de inconformidade, sem homologar as compensações em litígio.

Por outro lado, o contribuinte reforça sua tese de que seria possível a utilização do PER/DCOMP em face da compensação tributária se assemelhar ao pagamento em dinheiro.

No entanto, entendo que o Acórdão recorrido dever ser mantido na íntegra, uma vez que incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária. Inclusive, ao contrário do que sustentado pelo recorrido tal entendimento está pacificado no STJ.

Vale destacar, que o STJ pacificou o entendimento de que não configura pagamento para efeito do artigo 138 do CTN, a compensação do débito fiscal, pois distintas tais hipóteses de extinção do crédito tributário (artigo 156, I e II, CTN), derivando de cada uma delas efeitos jurídicos próprios, *in verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE EM CASO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE.

1. A Primeira Seção desta Corte pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do

crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 17.10.2018. 2. Agravo interno não provido.”(AgInt no AREsp 1687605, Rel. Min. MAURO CAMPBELL, DJe 03/12/2020).

Ressalta-se ainda, que a Corte Superior já decidiu em sede de recurso repetitivo, os requisitos para que se caracterize a denúncia espontânea nos termos do REsp 1149022/SP.

Assim, tem-se que a denúncia espontânea se caracteriza pela possibilidade de o devedor do crédito tributário confessar a prática de determinada infração tributária e pagar o respectivo débito antes que o fisco instaure contra ele qualquer procedimento administrativo de cobrança. A consequência é que, ao confessar o débito, a lei desobriga do pagamento da multa incidente, ou seja, sobre o crédito tributário somente incidirão os juros de mora.

Dessa forma, a denúncia espontânea ocorre quando 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.

Ainda de acordo com o entendimento do STJ, não se caracteriza denúncia espontânea, 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, é o entendimento da Súmula 360 STJ: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

Ademais, o objeto aqui controvertido também é objeto da Súmula CARF nº 203 vinculante a este relator nos seguintes termos, *in verbis*:

Súmula CARF nº 203 - Aprovada pelo Pleno da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024 - A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

No caso presente, a declaração não fora acompanhada do pagamento correspondente, mas por compensação, mediante PerDcomp.

O CARF, mediante decisão da Câmara Superior, tem fixado o seguinte entendimento:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e

compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação. (gn) Acórdão nº 9303-010.576 – CSRF / 3ª Turma, Tatiana Midori Migiyama – Relatora, Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Da fundamentação do voto vencedor, que aqui se adota, cita-se abaixo alguns excertos pela clareza em que expõe a controvérsia:

(...) Como é de sabença, o Superior Tribunal de Justiça, na pessoa do então Ministro Teori Albino Zavascki, decidiu, nos autos do processo nº 2007/0142868-9, sobre a aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação previamente declarados pelo contribuinte e pagos a destempo, nos seguintes termos.

EMENTA

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido. (REsp 962379 RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

Mais tarde, no REsp 1149022, da relatoria do Ministro Luiz Fux, ficou consignado o entendimento de que a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do tributo sujeito a lançamento por homologação, acompanhado do respectivo **pagamento integral**, retifica a declaração.

A inteligência indubitosa da decisão acima transcrita é no sentido de que o pagamento que não fora previamente declarado em DCTF está albergado pela denúncia espontânea **quando pago** antes de qualquer procedimento fiscal.

Noutro giro, é translúcido o entendimento de 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 impuntualidade do contribuinte (item 7 da ementa a seguir transcrita).

(...) O artigo 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 343/2015 e alterações,

determina que as matérias de Repercussão Geral sejam reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte.

Ressalta-se que ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ entendem, de maneira pacífica, que, ainda que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, se o crédito não foi previamente declarado pelo contribuinte, **mas foi pago**, pode-se configurar a denúncia espontânea, desde que ocorram as demais hipóteses do art. 138 do CTN.

Portanto, conclusão inequívoca dos citados julgados é que não havendo declaração prévia do tributo e tendo o contribuinte efetuado o seu pagamento sem qualquer ação prévia do ente tributante, deve ser aplicado ao caso a denúncia espontânea, inclusive em relação à multa de mora.

Retomando os fatos do presente processo, tem-se que o contribuinte efetuou a compensação de débitos próprios, já vencidos, utilizando-se de créditos decorrentes de seu pedido de ressarcimento de IPI. Portanto, em síntese, o contribuinte confessou os seus débitos, porém não efetuou o seu pagamento. Como vimos compensou o débito com créditos decorrentes do ressarcimento de IPI.

No caso, trata-se de efetivamente efetuar a leitura correta do que dispõe o art. 138 do CTN:

(...)

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito resta claro que a denúncia espontânea só é válida se vier acompanhada do pagamento do tributo. No presente caso apesar do contribuinte ter confessado o débito por meio das declarações de compensação, esta confissão não veio acompanhada do pagamento e sim de uma pretensa compensação que dependerá sempre de sua homologação posterior, expressa ou tácita.

Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário, pois para o pagamento a extinção do crédito tributário não está vinculada a nenhuma condição e o art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96 estabelece que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Sendo assim, pelos fatos e fundamentos acima expostos, a pretensão da recorrente não merece ser acolhida, também não merece guarida os fundamentos subsidiários, porquanto a DRF reconheceu o crédito pleiteado, mas consignou que ele fora insuficiente para compensar integralmente os débitos informados, “resultando em HOMOLOGAÇÃO PARCIAL das compensações declaradas e inexistência de valor a ser restituído/ressarcido para os PER/DCOMP, tudo isso em razão do contribuinte ter efetuado o cálculo equivocado de seu crédito por desvirtuar o entendimento de que poderia ser beneficiado pela denúncia espontânea quando na verdade não podia.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

Conselheiro Relator