



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.909102/2019-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.840 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2023
Recorrente CELESC DISTRIBUICAO S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/03/2015

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

A declaração de compensação não equivale a pagamento, para fins de caracterização da denúncia espontânea o art. 138 do CTN, devendo ser mantida a exigência da multa de mora quando não há extinção do crédito tributário confessado por meio de pagamento anterior, ou pelo menos concomitante, à confissão da dívida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Fernanda Vieira Kotzias que lhe dava provimento

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, substituído pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da 23ª Turma da DRJ08, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade para manter a incidência da multa moratória sobre os tributos compensados a destempo e, assim, manteve como parcialmente homologada a Dcomp nº 00040.51001.200515.1.3.04-3563, por ter concluído, em síntese, que a compensação

não se presta a substituir o pagamento para fins de atração do benefício da denúncia espontânea, conforme é previsto no artigo 138 do CTN.

Em sua defesa, alega a Recorrente que (1) o art. 138 do CTN tem como condição o adimplemento integral da obrigação tributária, de modo que indiscutível o direito da contribuinte à supressão da multa moratória quando extinto o débito por compensação; (2) o STJ, já se manifestou nesse mesmo entendimento através do REsp 1.122.131/SC; (3) é preciso considerar a interpretação da norma tributária, cujo princípio norteador é a aplicabilidade de forma razoável e proporcional, e, nesse caso, tem como objetivo incentivar a arrecadação regular; (4) além disso, segundo o art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao contribuinte; e (5) em 28/01/2021, a 3ª Turma da CSRF deu provimento a Recurso Especial interposto por contribuinte (processo n.º 10805.000996/2006-45), reconhecendo que a compensação de valores não pagos de um tributo com créditos de outro tributo caracteriza denúncia espontânea, afastando a multa moratória (Acórdão n.º 9303-011.117).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual é conhecido.

A controvérsia dos autos se resume a definir se o instituto da compensação pode ser equiparado ao pagamento para efeitos de atração da sanção premial prevista no artigo 138 do CTN e, assim, afastar a incidência da multa moratória na hipótese de compensação de débitos realizada a destempo, mas antes de qualquer procedimento fiscal.

Sobre a questão, dispõe o artigo 138 do CTN que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do *pagamento* do tributo devido e dos juros de mora, afastando-se, assim, a exigência de eventuais penalidades, nelas incluídas, como já é cediço, as multas de caráter moratório.

Em que pese a Recorrente sustente que o vocábulo *pagamento* deva ser compreendido não como espécie do gênero *extinção* e sim genericamente como *quitação*, incluindo-se, desta feita, a *compensação*, a verdade é que o Código Tributário Nacional deixa claro que *pagamento* e *compensação* são hipóteses distintas de *extinção* do crédito tributário (art. 156, I e II), dedicando, a propósito, seções distintas para cada modalidade.

Assim, não me parece razoável admitir que o legislador tenha tido a cautela de, ao longo de seu texto, estabelecer a adequada distinção entre os termos *extinção*, *pagamento* e *compensação* e, ao normatizar o benefício previsto no artigo 138 do CTN, ter se afastado deste padrão e utilizado o termo *pagamento* atécnicamente e extensivamente, equiparando-o a *quitação*, de modo a contemplar as demais hipóteses de *extinção* do crédito tributário.

Até porque, é bom lembrar, em se tratando de sanção premial, o incentivo à regularização de débitos pressupõe a extinção definitiva dos valores devidos e, nesse sentido, somente pelo pagamento opera-se a extinção do crédito tributário incondicionalmente, ao passo que o artigo 74, parágrafo 2º, da Lei n.º 9.430/1996 estabelece que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

A esse respeito, constato que o mencionado precedente da 3ª Turma da CSRF (Acórdão n.º 9303-011.117, de 20/01/2021), conquanto tenha realmente concluído pela equiparação entre os termos, se deu mediante a aplicação do artigo 19-E da Lei n.º 10.522/2002, em face de empate no julgamento, o que demonstra que a questão não é tão pacífica naquele colegiado quanto a Recorrente leva a crer. Com efeito, posteriormente, no Acórdão n.º 9303-012.011, de 18/10/2021, o mesmo colegiado firmou entendimento, agora por maioria, em sentido inverso:

DCOMP. COMPENSAÇÃO NÃO EQUIVALE A PAGAMENTO PARA FINS DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

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 de juros e multa moratórios.

Aliás, a teor do que constou na corrente vencedora no Acórdão n.º 9303-011.117, de 20/01/2021, noto, com as vênias de estilo, que a tese que comunga pela equiparação entre os termos deixa, nesse encargo, um *gap* dedutivo para a questão, porquanto ampara sua conclusão exclusivamente no fato de o Superior Tribunal de Justiça ter se utilizado, em trechos isolados do Acórdão produzido no REsp 1.149.022/SP, do termo *quitação*, mas ignora o incontestado fato de que o objeto daqueles autos era completamente distinto, no qual a *quitação* por *pagamento* ou *compensação* não detinha qualquer relevância.

Com efeito, a controvérsia daqueles autos limitava-se a determinar se, diante da inteligência da Súmula n.º 360 do STJ, ainda assim era aplicável o benefício da denúncia espontânea na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento, a retificasse (antes de qualquer procedimento do Fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja *quitação* se desse concomitantemente. Em outras palavras, a questão submetida àquele tribunal girava em torno do adequado tratamento a ser dado na hipótese em que o contribuinte pretendia se valer do instituto da denúncia espontânea apenas em relação a uma fração do débito, isto é, na situação em que parte do crédito tributário já fora confessada e extinta e o saldo remanescente – foco da controvérsia – ainda pendia de declaração e pagamento sob a égide da espontaneidade.

Veja-se que em nenhum momento aquela Corte promoveu qualquer tipo de ponderação acerca da equivalência entre os institutos para fins de denúncia espontânea; pelo contrário, a discussão travada circunscreveu-se a definir se o enunciado n.º 360 deveria se sobrepor à ideia – vencedora – de que, em relação à parcela confessada posteriormente, o contribuinte ainda deveria se beneficiar do instituto, pois se encontrava em situação de espontaneidade.

Assim, me parece, mais uma vez com a devida vênia, que a tomada do termo *quitação*, utilizado em trechos isolados daquele precedente, para fins de equiparação entre *pagamento e compensação*, consiste em indevida descontextualização do vocábulo em relação às discussões lá travadas, o que, a propósito, contraria a boa hermenêutica, bem como o padrão redacional do legislador e o comando expresso do dispositivo legal.

De mais a mais, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou o entendimento segundo o qual é incabível a sanção premial prevista no artigo 138 do CTN aos casos de extinção mediante compensação, justamente porque, nessa situação, a extinção se submete à ulterior condição resolutória de sua homologação pelo Fisco, a qual, acaso não se confirme, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Neste sentido os Agravos em Recurso Especial n.º 1.568.857/PR, Rel. Ministro Og Fernandes, DJe de 19/05/2017; n.º 1.708.117/RJ, Rel. Ministra Assusete Magalhães, DJe de 25/09/2020; n.º 1.687.605/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 12/08/2020; e n.º 1.270.551/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, DJe de 25/05/2020.

Aqui neste colegiado a discussão não ganha tanto eco, tendo esta Turma firmado entendimento no sentido de que a compensação é forma distinta de extinção do crédito tributário, sujeita à condição resolutória da sua homologação, estando restrito ao pagamento o gozo do benefício conferido pelo sobredito art. 138 do CTN. Veja-se:

Acórdão n.º 3401-008.937, de 25/03/2021. Rel. Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares (vencida a conselheira Mariel Orsi Gameiro)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. EXTINÇÃO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO POR COMPENSAÇÃO. 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.

Acórdão n.º 3401-004.316, de 30/01/2018. Rel. Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida (unanimidade)

DCOMP. COMPENSAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITO. Diligência fiscal que constatou ausência de créditos remanescentes, à compensar débitos deste processo. DCOMP. COMPENSAÇÃO A DESTEMPO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA DEVIDA. O afastamento da multa moratória, em face do benefício da denúncia espontânea, do art. 138, do CTN, exige o atendimento dos requisitos de existência de pagamento do tributo com os respectivos juros de mora e da inexistência de procedimento fiscal anterior ao pagamento. **A compensação é forma distinta de extinção do crédito tributário, sujeita à condição resolutória da sua homologação, estando restrito ao pagamento o gozo do benefício conferido pelo sobredito art. 138, do CTN.**

Acórdão n.º 3401-007.202, de 19/12/2019. Rel. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (unanimidade)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. O Egrégio Superior Tribunal de Justiça editou Precedente Vinculante (Tema 385 - REsp 1149022/SP) reconhecendo o afastamento das multas de caráter moratório pela denúncia espontânea da infração. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. **O Legislador complementar elencou duas formas de exercício da denúncia espontânea (pagamento e depósito) e, dentre elas, não se encontra a compensação.** CRÉDITO DE IPI. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. Por força do REsp 1.035.847 (vinculante) incide correção monetária sobre os créditos de IPI quando houver injusta oposição da Administração ao aproveitamento; oposição que não existiu no presente caso.

Acórdão n.º 3401-007.037, de 23/10/2019. Rel. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias (unanimidade)

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. MULTA DE MORA DEVIDA. **A declaração de compensação não equivale a pagamento, para fins de caracterização da denúncia espontânea o art. 138 do CTN,** devendo ser mantida a exigência da multa de mora quando não há extinção do crédito tributário confessado por meio de pagamento anterior, ou pelo menos concomitante, à confissão da dívida.

Por fim, observo também que o precedente trazido pela Recorrente no REsp n.º 1.122.131/SC versa acerca de matéria distinta, pois naquela oportunidade o Superior Tribunal de Justiça analisou se a compensação – especialmente a de ofício, de iniciativa da Administração – deveria ser compreendida como pagamento para fins de atração do artigo 9º da MP n.º 303/2006, que permitia excepcionalmente a redução de juros e multas no caso de pagamento à vista ou parcelados dos débitos fiscais autorizados por aquela norma.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos