



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11060.901026/2009-25
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3001-001.291 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 18 de junho de 2020
Recorrente SUPER TRATORES MAQUINAS AGRÍCOLAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2004

MULTA DE MORA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO APRESENTADA EM ATRASO. CABIMENTO.

O instituto da denúncia espontânea disposto no art. 138 do CTN deve ser aplicado aos casos em que houver pagamento *stricto sensu* anterior ou concomitantemente à confissão de dívida e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização. Inaplicável nos casos de declaração de compensação entregue em atraso por esta não se equivaler a pagamento na extinção do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (relatora), que lhe dava provimento parcial para fins de reconhecer o direito à exclusão da multa de mora sobre o débito indicado na DCOMP objeto do Processo nº 11060.901224/2008-16. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Roberto da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, à fl. 166 dos autos:

Por meio de Despacho Decisório a contribuinte antes identificada teve não homologada a compensação declarada por meio de DCOMP transmitida em 13/08/2004, em virtude de que o crédito apontado foi utilizado integralmente para quitação de outro débito da empresa, não restando crédito disponível para compensação do débito informado na DCOMP. Do mesmo Despacho constou Intimação para pagamento, do débito indevidamente compensado.

Cientificada da decisão administrativa a contribuinte apresentou, através de procuradora, manifestação de inconformidade. Nela se insurge, em síntese, contra a incidência da multa de mora sobre o débito informado na DCOMP em questão. Sustenta ter protocolado requerimento de denúncia espontânea, objetivando afastar a incidência da multa moratória, nos termos do caput do art. 138 do CTN. Discorre acerca dos procedimentos de compensação, bem como da distinção entre pagamento e compensação de débitos, citando o art. 170 do CTN, o art. 28 da IN SRF no 323, de 2003, e entendimentos doutrinários, inclusive quanto ao instituto da denúncia espontânea. Diz não haver na legislação previsão de multa por atraso na entrega de DCOMP, mas sim pela falta de pagamento. Entende ter havido pagamento antecipado do tributo devido. Sintetiza que:

a) a empresa entende não ser devida a multa de mora aplicada em razão da entrega em atraso de DCOMP, visto que não se pode equiparar a falta de informação da compensação e a falta de pagamento de um tributo;

b) não concorda com a homologação parcial da compensação, objeto do pedido que transmitiu. A compensação deve ser homologada em Sua totalidade, vez que atendeu aos requisitos legais de atualização pela taxa SELIC, tanto dos débitos quanto dos créditos.

Ao finalizar diz que, demonstrada a insubsistência e improcedência do indeferimento de seu pleito, requer seja acolhida a sua manifestação de inconformidade.

A repartição de origem atestou a tempestividade do documento contestatório. Nesta DRJ foi anexado extrato.

O contribuinte indicou, à fl. 24, os documentos juntados com sua manifestação de inconformidade (fls. 18/24). São eles: contrato social, procuração, documento de identificação da procuradora, despacho decisório, PER/DCOMP, comprovante de arrecadação e DCTF (fls. 26/144).

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada (fls. 147/149):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2004

DCOMP. PAGAMENTO INTEGRALMENTE APROVEITADO. DIREITO CREDITORIO INEXISTENTE. COMPENSAÇÃO DECLARADA. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

Comprovado que o pagamento informado em PER/DCOMP foi integralmente utilizado em PER/DCOMP anterior, não restando daquele pagamento crédito disponível para compensação de débito, não deve ser homologada a compensação declarada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 19/09/2011 (vide AR à fl. 155 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 19/10/2011, Recurso Voluntário (fls. 157/161).

Em seu recurso, o contribuinte sustentou que o seu crédito, oriundo de pagamento indevido efetuado em 15/03/2004, foi utilizado em duas compensações: uma objeto do processo nº 11060.901224/2008-16 e a outra objeto do presente. Naquele processo, a multa moratória, que teria sido aplicada indevidamente, sobre os débitos compensados, teria consumido o crédito supostamente suficiente para ambas as compensações. Desse modo, em razão da multa, a compensação daqueles autos foi homologada apenas parcialmente e a do presente caso foi totalmente indeferida.

Nesse passo, reiterou as razões apresentadas em sua manifestação de inconformidade e rebateu o raciocínio empregado na decisão recorrida no tocante à insuficiência de crédito para compensação, sustentando que a suposta insuficiência decorreria da aplicação de multa moratória por atraso na quitação dos débitos objeto da compensação, a qual, contudo, não deveria ser aplicada visto que não teria havido atraso, no entendimento do contribuinte

Ao final, pediu o acolhimento do recurso e o cancelamento do débito reclamado.

Juntou, às fls. 163/212, cópia do acórdão recorrido e da respectiva intimação, DARF, procuração, atos societários, recibo de entrega de PER/DCOMP e cópia do documento de identidade da procuradora.

Os autos, então, vieram-me conclusos para a análise do Recurso Voluntário interposto. Naquela oportunidade, a 2ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de Julgamento resolveu sobrestar o processo para aguardar o julgamento do processo nº 11060.901224/2008-16, pelos seguintes motivos (fls. 215/218):

Em seu Recurso Voluntário, então, o contribuinte insiste na argumentação outrora apresentada, no sentido de que a insuficiência de crédito para fins de homologação das DCOMPs em referência em sua integralidade está relacionada à utilização de parte do crédito no pagamento da multa moratória sobre o débito indicado na DCOMP objeto do Processo 11060.901224/2008-16.

(...)

Acontece que, até que haja decisão no Processo nº 11060.901224/2008-16, não há como este Colegiado se pronunciar sobre a procedência ou não do pedido de homologação da compensação objeto da presente contenda, pois não há como se saber se o crédito

alegado fora, de fato, consumido naquele outro processo. Há, portanto, prejudicialidade no julgamento da presente contenda, a qual depende, necessariamente, do deslinde obtido nos autos daquele outro processo administrativo, ainda não julgado.

Em seguida, foi proferido o despacho de fl. 219, por meio do qual restou proposta a distribuição do processo nº 11060.901224/2008-16 para minha relatoria, bem como a devolução dos presentes autos para a realização do julgamento conjunto dos referidos processos.

Na sequência, ambos os processos foram distribuídos para minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Consoante acima narrado, a PER/DCOMP em referência não foi homologada sob o fundamento de que o crédito alegado já teria sido integralmente utilizado por meio de outra PER/DCOMP, objeto do processo administrativo nº 11060.901224/2008-16.

Diante desse cenário, restou claro que a presente contenda apenas poderia ser julgada após o julgamento proferido no Processo nº 11060.901224/2008-16, face à prejudicialidade existente entre tais julgados, razão pela qual ambos os processos foram distribuídos para a minha relatoria.

Em sua manifestação de inconformidade, o contribuinte defendeu que a insuficiência de crédito na presente demanda decorreu da incidência indevida de multa moratória sobre o débito indicado naquela PER/DCOMP, a qual não deveria ter incidido no caso vertente, em razão da denúncia espontânea.

Ao analisar o caso a DRJ assim se manifestou:

Muito embora o confuso entendimento da manifestante, resta claro que não houve aplicação de multa moratória por eventual *atraso* na apresentação de DCOMP. Como bem reconhece a contribuinte, tal consectário não existe na legislação que rege a matéria.

Na verdade, não houve, em relação à DCOMP tratada neste processo administrativo, qualquer reconhecimento do pretendido crédito. Isto porque, conforme consta do quadro inserido no *Despacho Decisório* de fl. 04 (3-*Fundamentação, Decisão e Enquadramento Legal*), o crédito foi reconhecido e utilizado em DCOMP transmitida anteriormente àquela que está sendo tratado neste processo administrativo, ou seja, a de nº 03566A1598.130804.13.04-0392. Nesta houve a *homologação parcial* da compensação ali declarada (extrato de fl. 74). **Deve ser observado que o processo que tratou desta**

DCOMP (nº 11060.901224/2008-16) está, também, sendo julgado nesta seção de julgamento, tendo nele havido a manutenção da decisão emitida pelo Órgão de origem.

Dessa forma, mostra-se nítido que o alegado crédito não mais estava disponível para compensação no momento da transmissão da DCOMP tratada neste processo administrativo, não podendo, por óbvio, ser utilizado na declaração de compensação ora em discussão.

Ademais, no *Despacho Decisório* de que se trata não há qualquer indicio de que a compensação não tenha sido homologada em função de eventuais multas moratórias aplicadas, ou seja, nada pode ser relacionado com a aplicação do art. 138 do CTN, eis que tal dispositivo afasta a punibilidade se a infração for espontaneamente denunciada pela contribuinte. No entanto, o gênero da multa de mora que incide sobre um débito em atraso porventura compensado, não tem caráter punitivo, objetivando apenas indenizar a Administração pelo não atendimento a tempo da obrigação tributária por parte da manifestante.

O caráter indenizatório e a ausência da intenção de punir, e sim de indenizar, afastam a aplicação do instituto da espontaneidade, na forma como é prevista naquele artigo do CTN.

Assim, ante os argumentos trazidos pela contribuinte, conclui-se que não há reparos a serem efetuados no ato administrativo contestado. Isso observado, voto no sentido do indeferimento da manifestação de inconformidade apresentada pela interessada, com a manutenção do *Despacho Decisório* proferido pela autoridade administrativa de origem. (Grifos apostos).

Ou seja, manifestou-se a DRJ no sentido de que “não há qualquer indício de que a parcial compensação tenha sido homologada em função de eventuais multas moratórias aplicadas, ou seja, nada pode ser relacionado com a aplicação do art. 138 do CTN”.

Em seu Recurso Voluntário, então, o contribuinte insiste na argumentação outrora apresentada, no sentido de que a insuficiência de crédito para fins de homologação das DCOMPs em referência em sua integralidade está relacionada à utilização de parte do crédito no pagamento da multa moratória sobre o débito indicado na DCOMP objeto do Processo 11060.901224/2008-16.

Ao analisar o histórico da compensação constante do referido processo, à fl. 10 daqueles autos, é possível constatar que, de fato, houve a incidência sobre o débito declarado de multa moratória no percentual de 20% em tal compensação, tanto que, do saldo devedor apurado para compensação, no importe de R\$ 2.625,59, fora deferida a homologação da compensação de apenas R\$ 2.464,43, tendo constado a indicação de que, sobre este último valor, incidiu multa no montante de R\$ 492,88.

Nessa ótica, entendo equivocada a argumentação constante da decisão da DRJ quanto à inexistência de indício no despacho decisório de que a parcial compensação tenha se dado em razão da aplicação de multa moratória. Ao contrário, o detalhamento da compensação, documento integrante do despacho decisório, é absolutamente claro quanto à incidência de multa de mora aplicada no percentual de 20% sobre o valor do principal.

Resta-nos, portanto, analisar se seria possível afastar a incidência da multa moratória em tais casos, como pleiteia o Recorrente.

Para fins de solução da presente contenda, importante indicar a cronologia dos fatos, como descrito a seguir:

1. Vencimento do débito indicado na PER/DCOMP ocorrido em 30/04/2004 (fls. 5 e 10 dos autos)
2. PER/DCOMP apresentada em 03/08/2004 (fl. 2 dos autos);
3. DCTF retificadora com a inclusão do débito indicado na PER/DCOMP apresentada em 06/01/2006 (fl. 58 e seguintes)

Dos eventos supra indicados é possível se extrair que o débito em referência, embora declarado por meio do pedido de compensação apresentado posteriormente ao seu vencimento, o foi pela primeira vez nesta oportunidade, antes de ter constado a sua existência em DCTF, ou mesmo antes de qualquer procedimento fiscalizatório. Nesse contexto, penso que resta atraída à hipótese dos autos a aplicação da denúncia espontânea disposta no art. 138 do CTN, cujo teor transcrevo a seguir:

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.

Da análise deste dito dispositivo legal extrai-se que há duas condições para que a denúncia espontânea seja reconhecida: (i) que esta seja acompanhada do pagamento do tributo; (ii) que ela se dê antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

De início, há de se interpretar, então, qual a extensão do termo “pagamento” para fins aplicação deste dispositivo. A compensação poderia ser considerada “pagamento” nos termos do disposto no art. 138 do CTN? Esta matéria, até hoje, encontra bastante discussão no CARF. No meu entendimento, o termo “pagamento” está disposto neste artigo em seu sentido lato, incluindo, portanto, a compensação, esta vista como forma de extinção do crédito tributário. Até porque, é possível verificar que o CTN adota a expressão “pagamento” em diversas ocasiões em seus sentido amplo, como sinônimo de adimplemento da obrigação.

Até porque, é cediço que, nos termos do que dispõe o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, a compensação efetuada opera efeitos extintivos do débito ali indicado de forma imediata, embora o faça sob condição resolutória de sua ulterior homologação. É o que se extrai do dispositivo a seguir transcrito:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação

de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Veja-se que o parágrafo segundo acima dispõe que é no momento da declaração da compensação que se dá a extinção do crédito tributário, e não da sua homologação.

Este mesmo raciocínio é aplicado no que se refere à extinção do crédito tributário relativo aos lançamentos por homologação, em razão do disposto no § 1º do art. 150 do CTN, *in verbis*:

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.

Observe-se que a redação dos referidos dispositivos legais adotam a mesma lógica, devendo ser considerada a data do pagamento antecipado como a data da extinção do crédito tributário, ainda que sujeita à condição resolutória de sua ulterior homologação.

A comparação entre ditos dispositivos legais já foi objeto de análise por parte do CARF em situações anteriores, como se denota da decisão a seguir colacionada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/1998

DECADÊNCIA. PRAZO 05 (CINCO) ANOS. ARTIGO 150, § 4º CTN. É de se aplicar para fins de contagem do prazo decadencial a regra preceituada no art. 150, § 4º, do CTN, vez que a compensação extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, conforme reza o art. 74, § 1º, da Lei 10.637/02, tal como o pagamento antecipado de tributos sujeitos a lançamento por homologação, que, de acordo com o art. 150, § 1º, do CTN extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. (Acórdão nº 9303-004.985).

Nesse contexto, para fins de se identificar se o pagamento se dera anteriormente ou concomitantemente à declaração daquele valor como devido, há de se observar a data em que a compensação tiver sido transmitida, pois é nesta data em que o crédito tributário é considerado extinto, por força do disposto no § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Assim, a multa moratória passaria a ser devida tão somente na hipótese de não homologação da DCOMP.

A segunda questão que precisa ser analisada diz respeito à data em que os pagamentos foram realizados comparativamente à data em que eles foram declarados pela primeira vez à Receita Federal. Isso porque, como é cediço, o STJ já pacificou o entendimento

no sentido de que a denúncia espontânea só será aplicável nos casos em que o pagamento se der anteriormente ou, no máximo, concomitantemente à declaração do imposto devido. Sendo assim, nas hipóteses em que o pagamento, este entendido em seu sentido amplo, tiver sido realizado posteriormente à declaração, inaplicável o instituto da denúncia espontânea. É o que se extrai da súmula 360 do STJ, *in verbis*:

"o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo"

No caso dos presentes autos, vê-se que a DCTF retificadora, por meio da qual o contribuinte informou a existência dos débitos em referência, foi transmitida posteriormente à apresentação da DCOMP, tendo sido esta a primeira oportunidade em que o contribuinte informou a existência do crédito discutido e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte da Receita Federal. Verifica-se, pois, que o débito em questão foi declarado e quitado por meio de compensação em uma mesma data, qual seja, 03/08/2004.

Logo, penso que restou caracterizada a denúncia espontânea neste caso concreto, inclusive nos moldes da decisão do Superior Tribunal de Justiça abaixo transcrita, submetida ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, cuja aplicação deve ser observada por este Conselho:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 86.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional." 6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010) (Grifos apostos).

Considerando, portanto, que a compensação fora homologada no presente caso, tendo sido reconhecido o direito creditório pleiteado, penso que a multa de mora não deveria compor o valor do débito devido no caso concreto ora analisado, diante da cronologia dos fatos acima descrita.

No mesmo sentido do que aqui se defende, cite-se o Acórdão 9101-003.687, abaixo transcrito:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

COMPENSACÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSACÃO.

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.

Por oportuno, trago à colação a fundamentação constante do voto proferido naqueles autos, de relatoria do Conselheiro Luís Flávio Neto, a qual adoto desde já como razão de decidir, visto que em consonância com o meu entendimento sobre a matéria:

O presente caso exige que se compreenda a hipótese de incidência do art. 138 do CTN, especialmente quanto à exigência de extinção do crédito tributário por meio de "pagamento" ou de "compensação".

O art. 138 do CTN possui a seguinte redação:

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.

O núcleo da presente discussão consiste em saber se o termo “pagamento”, adotado pelo art. 138 do CTN (acima sublinhado), tem o sentido restritíssimo de “quitação em dinheiro” ou se contempla aceção mais ampla de *adimplemento*, abarcando, no caso, a compensação tributária.

De início, é necessário observar que o legislador nem sempre utiliza o vocábulo “pagamento” no sentido de *quitação em dinheiro*, valendo-se deste em sua aceção mais ampla de *adimplemento*. É o que se verifica em variados exemplos colhidos tanto de leis ordinárias como de leis complementares, conforme se passa a analisar antes de adentrar ao mérito em si do art. 138 do CTN.

Primeiramente, note-se a redação do art. 150 do CTN:

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.

Note-se que o CTN utilizou a dicção “antecipar o pagamento” no sentido de *antecipar o adimplemento sem prévio exame da autoridade administrativa*. Não há dúvidas que o contribuinte, mediante declaração e compensação regularmente levadas a termo, irá consumir o típico “lançamento por homologação” tutelado pelo art. 150 do CTN.

Nesse sentido, merecem destaque os seguintes julgados, proferidos pela Primeira e Segunda Turma do STJ, que consideram indiferente o *adimplemento* dar-se mediante *pagamento em dinheiro* ou *compensação tributária* para a incidência do art. 150 do CTN:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ART. 74 DA LEI 9.430/96. MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS: LEI 10.637/02 E LEI 10.833/03. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NOV/1998. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO DA COMPENSAÇÃO. MAI/05. TRANSCURSO DE PRAZO SUPERIOR AO QUINQUÊNIO LEGAL. ART. 150, §4º, DO CTN. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PAGAMENTO ANTECIPADO.

1. No caso concreto, o crédito tributário foi constituído na data do protocolo do pedido de compensação (10/11/1998), por força do §4º do art. 74 da Lei n. 9.430/96. Logo, como até maio de 2005, a Administração não havia se manifestado sobre o referido pleito, ocorreu a homologação tácita prevista no §4º do art. 150 do CTN.

2. Recurso especial provido. (STJ, REsp 1320994/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/10/2014, DJe 22/10/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. 1. O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.238.000/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell

Marques, SEGUNDA TURMA, DJe 29/06/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 27/08/2013)

Prosseguindo a análise ora empreendida, verifica-se que o mesmo se verifica, por exemplo, em relação ao art. 9º, § 2º, da Lei n. 9.532/97. Esse enunciado prescritivo estabelece, em seu caput, que, “à opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderá ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento”. Para que essa opção fosse exercida, o legislador requereu a sua manifestação mediante o *adimplemento do tributo correspondente, em quota única*. Não há sinais de que o legislador procurou se referir a *quitação em dinheiro*, mas sim às hipóteses que legitimamente conduzam ao *adimplemento* da obrigação, como é o caso da *compensação*.

Esse foi precisamente o entendimento adotado por esta 1ª Turma da CSRF, em julgamento recente sobre o tema:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário:

2003, 2004

SALDO ACUMULADO DE LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO INTEGRAL EM COTA ÚNICA. COMPENSAÇÃO.

À opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderia ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento (Lei n. 9.532/1997, art. 9º). Exercício da opção mediante o adimplemento do valor correspondente. A regular compensação, assim como a regular quitação em dinheiro, era meio hábil para o exercício da opção.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF n. 10

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização. (CSRF, 9101002.352, 14/06/2016)

Adentrando no mérito do presente recurso, verifica-se que, tal como se dá com os outros dispositivos citados, incluindo o art. 150 do CTN, embora o art. 138 do CTN, textualmente adote o termo “*pagamento*”, não procura restringir o instituto da denúncia espontânea às hipóteses de *quitação em dinheiro*, requerendo o *adimplemento* em sentido amplo, o que inclui a *compensação tributária*.

A Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012, posteriormente cancelada pela Nota Técnica no 1 COSIT, de 12.06.2012, chegou a reconhecer de ofício, com o propósito de colocar fim aos litígios sobre a matéria, o sentido amplo de “pagamento”, para abranger hipóteses de adimplemento como a “compensação”, *in verbis*:

“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, aplicasse o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN”

O entendimento esposado pela Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012 não merece reparo.

Vale observar que a compensação efetuada pelo contribuinte possui efeito de pagamento, sob condição resolutória. Significa dizer que, se porventura a compensação não vier a ser homologada, perderá a eficácia a denúncia espontânea, com a exigência do débito tributário com a multa.

Não obstante tratar-se de matéria controversa, seja neste Conselho ou no e. STJ, é importante observar as decisões deste Tribunal que se alinham ao entendimento que acolho no presente voto. A Primeira e a Segunda Turma do STJ apresentam precedentes em que aplicam a norma do art. 138 do CTN de forma que o termo “pagamento” assumam a acepção de “*adimplemento*”. Conforme a interpretação levada a termo nos julgados a seguir, há denúncia espontânea mediante o *adimplemento* integral do débito tributário antes da ação fiscal, independentemente deste se dar mediante *pagamento em dinheiro* ou *compensação*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.

3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos. (STJ, EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, **julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015**)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.

1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.

2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.

3. Agravo regimental improvido. (STJ, AgRg no REsp 1136372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 18/05/2010,

O mesmo entendimento tem sido adotado por este Tribunal administrativo, como se observa desta recente decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO DECLARADO. DCOMP. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CARACTERIZADA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. STJ. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO NO CARF Extinto, por meio de Declaração de Compensação homologada, Crédito tributário antes não declarado à administração tributária, resta caracterizada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, com exclusão da multa de mora segundo interpretação do Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos, de aplicação obrigatória no âmbito do CARF. (Acórdão 3401002.706, Sessão de 21/08/2014)

Nesse cenário, a norma do art. 138 do CTN não se aplica apenas às hipóteses de *pagamento em dinheiro*: a norma de denúncia espontânea incide igualmente em face de outras hipóteses em que haja equivalente *adimplemento*, como é o caso da regular compensação tributária. Não se trata de interpretação ampliativa ou restritiva, mas de reconhecimento do âmbito de incidência prescrito pelo legislador. Não há que se falar, por conseguinte, em ofensa ao art. 111 do CTN.

Por todo o exposto, voto por conhecer e DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

Logo, uma vez a DCOMP em referência foi homologada, correto o entendimento do contribuinte no sentido de que se apresenta indevida a aplicação da multa moratória sobre os débitos espontaneamente declarados por meio da compensação apresentada.

Nesse sentido, entendo que merece reforma a decisão de primeira instância administrativa em sua fundamentação, para fins de reconhecer a necessidade de se afastar a cobrança da multa de mora imposta quando constatada a denúncia espontânea.

Da conclusão

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do contribuinte no presente caso, para fins de reconhecer o direito à exclusão da multa de mora sobre o débito indicado na DCOMP objeto do Processo nº 11060.901224/2008-16. Como consequência, deverá ser recalculado o valor efetivamente utilizado naquela DCOMP, bem como o montante de crédito remanescente a ser considerado na presente demanda, procedendo-se à homologação da DCOMP objeto deste processo até o limite do direito creditório reconhecido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Roberto da Silva – Redator Designado

Considerando o bem redigido voto da ilustre Conselheira Relatora Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, ousou divergir do seu entendimento, como será visto a seguir.

A controvérsia do presente processo versa sobre a possibilidade de utilizar o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional em relação à multa moratória cobrada por ocasião da homologação parcial da PER/DCOMP objeto do processo administrativo nº 11060.901224/2008-16, o que acarretou a ausência de crédito para a compensação da PER/DCOMP em análise neste processo.

Relevante reproduzir novamente o teor do citado preceito legal:

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.

Repare que, para que seja empregado o instituto da denúncia espontânea, é necessário que tenha ocorrido o pagamento do tributo antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória da administração tributária.

Apesar de o Código Tributário Nacional elencar diversas formas de extinção do crédito tributário em seu art. 156, o mesmo código não considerou todas elas para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea, indicando tão somente o “pagamento” e o “depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa” como meios aptos para exclusão da infração.

O tema da “compensação para fins de aplicação da denúncia espontânea” está longe de ser pacífico na jurisprudência administrativa e judicial, tanto que não existe nenhuma decisão que vincule este Tribunal Administrativo a tomar uma posição definitiva em seus julgados. Entretanto, destaco decisão proferida em 03/06/2019 no julgamento do Agravo Interno nos Embargos de Declaração no REsp nº 1.704.799/PR, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, cuja Ementa assim dispõe:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPROCEDÊNCIA.

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. A ação declaratória proposta pelos contribuintes deve ser julgada improcedente, com a inversão dos ônus sucumbenciais, já que a questão controvertida posta nos autos diz respeito unicamente à aplicação do benefício da denúncia espontânea quando o crédito tributário for pago via compensação.

3. Agravo interno desprovido.

Reproduzo ainda o Acórdão 9303-009.273 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido em 13/08/2019, na qual, em situação semelhante, entendeu pela inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea nos casos de cobrança de multa sobre o valor compensado em atraso, *in verbis*:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/12/2005 a 28/02/2006

MULTA DE MORA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO APRESENTADA EM ATRASO, MAS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO, POIS AFASTADA SOMENTE EM CASO DE PAGAMENTO DE VALOR NÃO PREVIAMENTE CONFESSADO.

A compensação é forma distinta da extinção do crédito tributário pelo pagamento, cuja não homologação somente pode atingir a parcela que deixou de ser paga (art. 150, § 6º, do CTN), enquanto, na primeira, a extinção se dá sob condição resolutória de homologação do valor compensado. Como o instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN e a jurisprudência vinculante do STJ demandam o pagamento, *stricto sensu* - ainda anterior ou concomitantemente à confissão da dívida (condição imposta somente por força de decisão judicial) -, cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso.

Relevante reproduzir também a fundamentação constante do voto proferido no citado Acórdão, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, a qual adoto desde já como razão de decidir, tendo em vistas encontra-se em sintonia com o meu entendimento:

É recorrente a argumentação de que o pagamento, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação – como a própria denominação desta forma de constituição diz –, também está sujeito à condição de sua ulterior homologação. Mas o CTN diz algo mais a respeito:

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.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior **serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido** e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Assim, na compensação, é o valor confessado em DCOMP está sob condição resolutória de ulterior homologação, enquanto no pagamento, na realidade, é o que não foi quitado.

Isto está claro na lei. O § 1º do art. 150 do CTN fala “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”, enquanto o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 fala em “sua ulterior homologação”

Em termos simples: “pagou está pago”; se compensou, há cinco anos para a Administração decidir em que dimensão o crédito está extinto, até o limite compensado.

Não se pode equiparar, então, homologação do lançamento com homologação da Declaração de Compensação.

Alguém ainda poderia invocar o parágrafo único do art. 156 do CTN para dizer que é lei ordinária que determina estes efeitos. Vejamos o que prescreve o aludido dispositivo:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I- o pagamento;

II- a compensação;

(...)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Concebe-se irregularidade sobre o que foi efetivamente recolhido aos cofres públicos ?? Por óbvio que não, e se a lei assim dispusesse, seria frontalmente contrária ao prescrito no § 3º do art. 150 do CTN, que determina que o pagamento sempre será “abatido” do valor devido (o que poderia haver é a constatação de que o pagamento foi indevido ou a maior, o que gera, “independentemente de prévio protesto”, o direito à restituição desta parcela, conforme art. 165, também do CTN).

Já no que tange à compensação, o caput do art. 170 claramente abre esta possibilidade, pois condiciona a compensação a que os créditos sejam líquidos e certos (o pagamento, naturalmente, é sempre líquido e certo).

São formas de extinção distintas, com consequências distintas. Não há dúvida. Assim, não se pode aplicar a mesma jurisprudência de uma para a outra.

Portanto, em sintonia com as recentes decisões acima apresentadas, entendo que para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea é necessário que tenha ocorrido o pagamento *stricto sensu* anterior ou mesmo concomitantemente à confissão de dívida.

Em virtude das razões apresentadas e tendo em vista a manutenção da multa de mora sobre o débito indicado na DCOMP objeto do Processo nº 11060.901224/2008-16, correto o entendimento da decisão recorrida pela manutenção do despacho decisório em face da ausência de crédito disponível para homologação da DCOMP objeto deste processo.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva