



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.002456/2006-14
ACÓRDÃO	9101-007.307 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	13 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ENGIE BRASIL ENERGIA S.A.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 203.

Nos termos da Súmula CARF nº 203, aprovada em 26.09.2024 e com vigência a partir de 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça

Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 1201-005.204**, proferido em 17.09.2021, integrado pelo **Acórdão nº 1201-005.619**, proferido em 19.10.2022, ambos pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

No **Acórdão nº 1201-005.204**, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, sendo que os conselheiros Jeferson Teodorovicz, Fredy Fredy José Gomes de Albuquerque, Lucas Lucas Issa Halah, Viviani Aparecida Bacchmi e Neudson Cavalcante Albuquerque acompanharam o relator, Wilson Kazumi Nakayama, pelas conclusões, por entenderem que a compensação atrai o instituto da denúncia espontânea, preenchidos os requisitos do art. 138 do CTN, o que não teria ocorrido no caso, uma vez que os débitos teriam sido confessados anteriormente em DCTF e não pagos. Confira-se a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2001

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. APLICABILIDADE DA MULTA DE MORA.

Sobre o débito vencido informado em DCOMP incidem encargos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 460/2004, os créditos são valorados pela SELIC a partir da entrega da DCOMP e sobre os débitos incidem acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da DCOMP.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE DO INSTITUTO.

A compensação tributária, nos quais os débitos são extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação, não equivale a pagamento, e portanto, faltando um requisito previsto no art. 138 do CTN, não pode ser admitido o instituto da denúncia espontânea na compensação.

Posteriormente, o relator opôs embargos inominados em face de erro verificado no referido acórdão, tendo em vista que, ao contrário do que constou no documento, o contribuinte não apresentou DCTF com a informação de quitação do débito por meio de DARF – e não de compensação.

Diante disso, foi proferido o **Acórdão nº 1201-005.619**, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

EMBARGOS INOMINADOS. ACOLHIMENTO.

Havendo erro manifesto, devem ser acolhidos os embargos inominados, a fim de que seja devidamente corrigida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. A denúncia espontânea exclui a multa de mora.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O instituto da denúncia espontânea também se efetiva através do pedido de compensação (PER/DCOMP), ainda que sujeito a posterior homologação.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, votaram por acolher os embargos inominados e por maioria de votos, em dar efeitos infringentes aos embargos para dar provimento ao recurso voluntário.

Contra tal decisão, interpôs a Fazenda Nacional recurso especial, sustentando que o **Acórdão nº 1201-005.204**, integrado pelo **Acórdão nº 1201-005.619**, conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “possibilidade de configuração de denúncia espontânea (art. 138 do CTN), para fins de afastamento da multa de mora, por meio da compensação do débito vencido”. Indicou como paradigmas os Acórdãos de números 1402-002.309 e 3301-001.282.

Sobreveio o despacho de admissibilidade, que deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nos seguintes termos:

O acórdão recorrido, analisando a controvérsia posta, considerou que a compensação tributária, ainda que sujeita a posterior homologação, tem o condão de efetivar o instituto da denúncia espontânea. Assim, concluiu que faz jus à exclusão da multa de mora o contribuinte que declara débito espontaneamente ao Fisco por meio de PER/DCOMP transmitida antes do início de qualquer procedimento fiscal.

O Acórdão nº 1402-002.309, primeiro paradigma elencado pela recorrente, chegou a conclusão diversa. A decisão considerou que pagamento e compensação não podem ser equiparadas para fins de afastamento da cobrança de multa de mora, uma vez que *“o art. 138 do CTN, ao dispor 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, (...) limitou a possibilidade de sua aplicação a uma das modalidades de extinção do crédito tributário, qual seja, o pagamento”*.

No mesmo sentido decidiu o Acórdão nº 3301-001.282, segundo paradigma indicado no recurso especial. Prevaleceu no julgado o entendimento de que o

benefício da denúncia espontânea não se estende à compensação, uma vez que o legislador elegeu, no art. 138 do CTN, entre todas as modalidades de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do mesmo Código, *“tão somente o pagamento como forma de excluir a responsabilidade da infração”*.

Assim, constata-se que os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito da matéria contestada pela recorrente.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a comprovação da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria **“possibilidade de configuração de denúncia espontânea (art. 138 do CTN), para fins de afastamento da multa de mora, por meio da compensação do débito vencido”**.

No mérito, sustenta a Fazenda Nacional em seu recurso especial, em resumo, que (i) no art. 138 CTN, o legislador elegeu somente o pagamento como forma de excluir a responsabilidade da infração pela denúncia espontânea, de forma que a compensação, meio adotado pelo contribuinte para extinguir o crédito tributário, não pode afastar a incidência da multa de mora no presente caso; (ii) não se nos afigura possível a equiparação entre compensação e pagamento, vez que o pagamento extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior, enquanto mesmo não ocorre com a compensação, porque ela se sujeita a uma condição (resolutória) de decisão de não-homologação, que resolve (reverte) os efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto; e (iii) se pretendesse alargar o sentido da norma, o legislador teria nela incluído a expressão “extinção do crédito tributário” para afastar a aplicação da multa; contudo, a lei elege claramente apenas o pagamento como o meio apto para excluir a responsabilidade da infração na seara tributária.

Intimado, o contribuinte apresentou contrarrazões, alegando, em síntese, que (i) com relação à admissibilidade, os argumentos do Recurso Especial da Fazenda Nacional, ao reproduzirem apenas os acórdãos divergentes não atacam diretamente os fundamentos da decisão do CARF, e, portanto, não permitem que o Recurso Especial seja admitido; e, no mérito, (ii) quando a contribuinte efetuou a denúncia espontânea havia a opinião da Nota Técnica Cosit 1/2012, equiparando compensação a pagamento, de forma que deve-se aplicar ao caso o art. 100, do CTN, o que não foi motivo de apreciação pelo Recurso Especial fazendário; e (iii) trata a espécie da própria não aplicação do art. 61, a espécie, visto que o pagamento indevido que gerou o Crédito Compensável (Disponível) foi anterior ao vencimento do crédito tributário compensado.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpirem recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E eventuais embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Especialmente no que se refere à Fazenda Nacional, de acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN para ciência dos acórdãos recorridos em 01.11.2022 (fl. 185) e devolvidos com recurso especial em 14.12.2022 (fl. 199). Assim, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Com relação ao prequestionamento, o recurso especial da PGFN versa sobre a “possibilidade de configuração de denúncia espontânea (art. 138 do CTN), para fins de afastamento da multa de mora, por meio da compensação do débito vencido”, matéria expressamente tratada no acórdão recorrido.

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

² Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

No que se refere à divergência interpretativa, o **Acórdão nº 1201-005.204**, após sua integração pelo **Acórdão nº 1201-005.619**, reconheceu, nos termos do voto vencedor, a possibilidade da denúncia espontânea para os casos de compensação, além da consequente exclusão da multa de mora. Isso porque (i) “verificado o pagamento pretérito à declaração e configurada a denúncia espontânea, não se deve aplicar a multa de mora, sob pena de desnaturar o próprio instituto em tela e descumprir o teor do Acórdão proferido pelo STJ em sede de recursos repetitivos”; e (ii) “se deve realizar interpretação ampla da expressão “pagamento”, conforme consta no art. 138, inclusive abarcando a “compensação”, pois melhor se coaduna à teleologia da norma jurídica indicada”, de forma que “transmitida a PER/DCOMP e declarada espontaneamente ao Fisco a diferença equivocadamente não declarada antes do início de qualquer procedimento fiscal, entende-se que o Recorrente está amparado pelo instituto da denúncia espontânea, não se aplicando a multa de mora”.

No **Acórdão paradigma nº 1402-002.309**, por sua vez, os julgadores negaram provimento ao recurso voluntário por entender que “[à]s declarações de compensação (PER/DCOMP) não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que a extinção do crédito tributário por pagamento (art. 156, I, do CTN) não se confunde com a extinção por meio de compensação (art. 156, II do CTN)”. E, nesse contexto, a decisão foi meramente de direito. Confira-se:

A questão gira em torno da definição se a compensação, hipótese de extinção de crédito elencada no art. 156, inciso II, do CTN poderia ser equiparada a pagamento, nos termos do art. 138 do CTN. O i. Conselheiro Relator entendeu que sim. Filio-me à corrente que entende que pagamento e compensação não podem ser equiparados, tanto que o legislador elencou as como hipóteses diversas de extinção do crédito tributário: o pagamento é previsto no inciso I do art. 156 do CTN, enquanto a compensação é prevista no inciso II do mesmo diploma legal. Veja-se que o art. 156, em seu inciso VII, ainda elencou como hipótese de extinção do crédito tributário o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.

Portanto, embora pagamento e compensação extingam o crédito tributário, cada um o faz com suas características e consequências peculiares: enquanto no pagamento não mais se discute a extinção do crédito tributário, na compensação extingue-se o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96), ou seja, a declaração de compensação pode ter seus efeitos revertidos pela autoridade administrativa.

O art. 138 do CTN, ao dispor 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, a meu ver, limitou a possibilidade de sua aplicação a uma das modalidades de extinção do crédito tributário, qual seja, o pagamento. Quisesse o legislador que outras hipóteses de extinção fossem aplicáveis para fins de denúncia espontânea, assim o teria feito expressamente.

No **Acórdão paradigma nº 3301-001.282**, igualmente concluíram os julgadores que “[d]entre as modalidades de extinção do crédito tributário o legislador elegeu apenas o pagamento, no caso de denúncia espontânea”. A decisão é sucinta e, igualmente, baseia-se em argumentos manifestamente de direito:

Conforme dispõe o art. 138 do CTN, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. A recorrente alega haver cumprido a exigência imposta referente ao pagamento do tributo devido, o qual teria se dado pela compensação, forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, II do CTN.

Observe-se que o art. 156 do CTN lista onze modalidades de extinção do crédito tributário. Todavia, em se tratando de denúncia espontânea, o legislador elegeu tão somente o pagamento como forma de excluir a responsabilidade da infração.

Portanto, vez a compensação não se confunde com pagamento, a forma adotada pela interessada não se subsume àquela prevista na legislação tributária, inexistindo a denúncia espontânea, razão pela qual **nega-se provimento** ao recurso voluntário.

Caracterizada está a exigida divergência interpretativa.

Por fim, ressalto que o recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional é suficiente para demonstrar a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e os paradigmas, não havendo que se falar em ausência de combate aos fundamentos da decisão recorrida.

Portanto, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

II – MÉRITO

No mérito, a questão se resolve pela aplicação da Súmula CARF nº 203, aprovada em 26.09.2024 e com vigência a partir de 04.10.2024, que assim dispõe:

A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

A aplicação das súmulas do CARF é obrigatória aos conselheiros do CARF, sob pena de perda do mandato, nos termos do art. 85, VI do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Assim, por força da Súmula CARF nº 203, deve ser dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

III - CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic