



**Processo nº** 12448.916871/2010-57  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-004.846 – CSRF / 1<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 05 de março de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BROOKFIELD BRASIL LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária entre a decisão recorrida e as paradigmas.

A divergência de interpretação pressupõe que as decisões administrativas comparadas tenham sido construídas sobre premissas fáticas suficientemente semelhantes. Se uma das decisões divergentes fundamenta-se, de forma determinante, em peculiaridades fáticas inexistentes no contexto fático analisado pela outra decisão, não se caracteriza a divergência jurisprudencial requerida pelo art.67 do Anexo II do RICARF/2015.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, através de sua Procuradoria (PGFN), em face do Acórdão nº 1803-002.179, de 6 de maio de 2014, por meio do qual, o colegiado, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário. A decisão foi consubstanciada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO CRÉDITO ESTIMATIVA  
RECOLHIMENTOS EM ATRASO DENÚNCIA ESPONTÂNEA HOMOLOGAÇÃO  
PARCIAL COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO EXIGÊNCIA DE MULTA  
DESCABIMENTO.

A jurisprudência do STJ é farta em reconhecer que o benefício da denúncia espontânea é também aplicável à multa de mora. Não cabe à autoridade julgadora proceder à compensação de ofício de débito não constituído. A anuência do contribuinte é requisito essencial para a realização da compensação de ofício. O crédito, uma vez reconhecido na sua totalidade, deve ser utilizado para compensar os débitos declarados nas respectivas DComps.

Em 31/05/2010, o contribuinte transmitiu uma série de PER/DCOMP requerendo a compensação de débitos fiscais confessados com o **saldo negativo de CSLL** referente ao ano-calendário 2005, no valor de R\$ 729.006,40. A Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro I (RJ) não homologou as compensações declaradas, o que levou o contribuinte a apresentar manifestação de inconformidade.

Ao apreciar a insurgência apresentada pelo contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro I (RJ) considerou-a procedente em parte, reconhecendo o direito creditório de R\$ 381.455,36 e homologando, até esse limite, as compensações declaradas nas PER/DCOMP entregues pela empresa, sob a justificativa de que **os pagamentos das estimativas que geraram o crédito foram recolhidas pelo contribuinte em atraso sem a adição da multa de mora** e, assim, o referido crédito deveria ser utilizado prioritariamente para quitar esses valores.

Ao analisar o recurso voluntário em face daquela decisão, a turma ordinária do CARF deu-lhe provimento, considerando ser “*incabível a compensação de ofício realizada pela DRJ, seja por desconsiderar o benefício da denúncia espontânea, seja por desconsiderar as hipóteses legais para tanto*”.

Cientificada da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial endereçado à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em que defende a existência de divergência jurisprudencial em relação: a) à cobrança da multa de mora quando houver denúncia espontânea pelos contribuintes; e b) à possibilidade de a DRJ realizar compensação de ofício ao aplicar a imputação proporcional dos créditos reconhecidos aos débitos confessados, acompanhados da multa de mora.

A PGFN relata que o acordão recorrido teria concluído que: i) quando restar configurada a denúncia espontânea, é desnecessária a adição da multa de mora ao débito compensado, ainda que o mesmo tenha sido recolhido em momento posterior ao seu vencimento; e ii) era incabível a compensação de ofício realizada pela DRJ, dos créditos declarados com a multa de mora devida.

Ao decidir desta forma, o acórdão teria entrado em divergência com outros julgados do CARF. A recorrente trouxe como paradigma para ambas as matérias recorridas o **Acórdão nº 1102-00.092**, que veiculou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

**COMPENSAÇÃO. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS.** – Os débitos a serem compensados, incluídos em DCOMP entregue após a data dos seus respectivos vencimentos, serão acrescidos de juros de mora e de multa de mora, na forma da legislação de regência, incidentes desde a data prevista para pagamento até a data da entrega da Declaração de Compensação.

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENCARGOS MORATÓRIOS. CABIMENTO.** – A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não exclui a multa de mora. Entender que o recolhimento em atraso, feito de forma espontânea, exclui a multa de mora, é negar aplicação às leis que determinam sua imposição, pois a espontaneidade no pagamento em atraso é pressuposto da incidência da multa de mora.

**COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL, CABIMENTO.** A imputação proporcional, quando os débitos incluídos na DCOMP se encontram vencidos, não necessita de previsão legal, tratando-se simplesmente de critério aritmético para determinação de quanto do valor devido foi possível extinguir com o crédito oferecido. (grifou-se)

A recorrente defende que o acórdão paradigma, em posição contrária à adotada pela decisão recorrida, teria exposto o entendimento de que: i) somente se extingue condicionalmente o crédito tributário com a apresentação da declaração de compensação, sendo que, até a data de formalização dessa conduta incidem encargos moratórios sobre o débito não pago; e ii) é correto o procedimento da Fiscalização em considerar, de ofício, os acréscimos moratórios para fins de quantificação do crédito pleiteado.

Além disso, a recorrente traz uma série de alegações que, sob seu ponto de vista, devem ser consideradas para fins de reforma da decisão recorrida. Em síntese, alega que:

- ao contrário do que entendeu a decisão recorrida, o benefício da denúncia espontânea, estatuído no art. 138 do CTN, não dispensa o pagamento da multa de mora em função do atraso no recolhimento do tributo. Esta interpretação só é possível a partir de uma análise que desconsidera o contexto em que está inserido o citado dispositivo legal;

- o art. 138 compõe a Seção IV (Responsabilidade por Infrações) do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do CTN, ao lado dos arts. 136 e 137. Esta Seção relaciona-se aos crimes e contravenções de natureza tributária;

- o art. 136 encerra o princípio geral sobre a matéria, segundo o qual a infração tributária é eminentemente formal, independendo da “*intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”. Já o art. 137 elenca as hipóteses de infrações que acarretam a responsabilização pessoal do agente que as pratica;

- assim, pode-se concluir que a razão da existência do art. 138 do CTN é estabelecer uma exceção à regra geral do art. 136 do mesmo Código, de modo que, mesmo sendo as infrações tributárias eminentemente formais, a responsabilidade do contribuinte ou responsável pode ser excluída pela denúncia espontânea. Claramente o que se exclui é a responsabilidade pela prática da infração tributária, não o pagamento de mora;

- em suma, a natureza jurídica da confissão espontânea é a de uma causa extintiva de punibilidade, à semelhança daquelas elencadas no art. 107 do Código Penal;

- sendo a confissão espontânea uma causa extintiva da punibilidade específica para os crimes tributários, é evidente que o que ela exclui é a possibilidade de o sujeito passivo ser apenado com a perda de sua liberdade por ter praticado um crime fiscal. E isso por uma razão muito simples: a extinção da punibilidade, seja nos crimes fiscais, seja nos crimes comuns, não afasta os efeitos secundários da prática criminosa. A extinção da punibilidade por qualquer causa do art. 107 do Código Penal não impede que a vítima ou seus familiares pleiteiem a respectiva reparação civil. Da mesma forma, a extinção da punibilidade tributária pela denúncia espontânea não afasta a aplicação da mora, efeito secundário e reflexo da prática infracional tributária;

- a multa moratória é devida em razão do descumprimento de obrigação tributária principal, enquanto a multa de ofício constitui uma sanção às infrações formais, que são aquelas que decorrem do não cumprimento de obrigações tributárias acessórias ou dos deveres instrumentais;

- desse modo, é cabível a multa de mora sempre que o tributo é recolhido fora do prazo devido, não se caracterizando propriamente como uma sanção/punição ao contribuinte que se encontra em atraso, mas como uma forma de retomar o equilíbrio do erário, que se encontrava abalado em razão do não ingresso de verbas esperadas em determinado momento;

- caso a espontaneidade do recolhimento do tributo antes de qualquer procedimento fiscal autorizasse o afastamento da multa de mora, haveria um estímulo para o pagamento em atraso. Eximir o inadimplente da multa seria desprezar o direito do pagador pontual;

- não existe óbice algum ao fato de a Fiscalização “compensar de ofício” o valor referente à multa de mora devida. Trata-se de mero ajuste do valor devido pelo contribuinte, ou seja, de uma simples imputação proporcional do valor que foi pago;

- a imputação proporcional não necessita de previsão legal, pois trata-se simplesmente de critério aritmético para a determinação de quanto do valor devido foi possível extinguir com o crédito oferecido;

- o método da imputação proporcional tem por fundamento os arts. 163 e 167 do CTN. O art. 163 não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito do contribuinte para com a Fazenda), podendo se inferir que o

CTN lhes deu idêntico tratamento no que se refere à imputação de pagamentos. O entendimento é ratificado pelo art. 167 do mesmo Código, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias;

- a interpretação conjunta destes dispositivos leva à conclusão de que a imputação proporcional dos pagamentos encontra fundamento no CTN, visto que somente se pode falar em obrigatoriedade proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também a obrigatoriedade proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

Requer ao final a Fazenda Nacional que seu recurso especial seja admitido e provido para reformar o acórdão atacado e restabelecer a decisão da DRJ pela homologação apenas parcial da PER/DCOMP apresentada pelo contribuinte.

O Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF deu seguimento ao recurso da Fazenda Nacional, nos termos do despacho de exame de admissibilidade, admitindo a comprovação de divergência jurisprudencial em relação às matérias recorridas, após confrontar a decisão recorrida com o acórdão paradigma.

Intimado desse seguimento, o contribuinte apresentou contrarrazões em que alega, em síntese, o seguinte:

- conforme dispõe o Regimento Interno do CARF, é pressuposto de admissibilidade e processamento do recurso especial de divergência a existência de similitude entre os fundamentos do acórdão recorrido e daqueles indicados como paradigmas. Assim, o recurso da Fazenda Nacional é absolutamente carente do principal pressuposto de admissibilidade, na medida em que o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1102-00.092) não enseja divergência diante do acórdão recorrido, por não refletir similitude com o caso apreciado nos presentes autos;

- o acórdão apontado como paradigma trata de: (i) débitos a serem compensados, incluídos em DCOMP entregue após a data de seus respectivos vencimentos; (ii) incidência de multa de mora nos casos de denúncia espontânea; e (iii) cabimento de imputação proporcional quando os débitos incluídos na DCOMP se encontram vencidos, tratando-se simplesmente de critério aritmético para determinação de quanto do valor devido foi possível extinguir com o crédito oferecido;

- já o acórdão recorrido decidiu, acerca do suposto recolhimento em atraso das estimativas objeto do crédito utilizado para compensação, (i) a aplicação da denúncia espontânea quanto à multa de mora; (ii) a impossibilidade de compensação de ofício de débito não constituído, visto que a denúncia espontânea alegada é quanto ao crédito de estimativas e não ao débito declarado; (iii) a necessidade de anuência do contribuinte para a realização da compensação de ofício; e (iv) que o crédito, uma vez reconhecido em sua totalidade, deve ser utilizado para compensar os débitos declarados nas respectivas DCOMP e não outros débitos eventualmente existentes;

- portanto, os acórdãos recorrido e paradigma não tratam de matéria similar e entendimentos divergentes sobre um mesmo dispositivo legal, como seria necessário. O acórdão recorrido discute o entendimento da DRJ de que os pagamentos das estimativas que geraram o

crédito foram realizados em atraso e sem a adição da multa de mora, determinando a utilização de grande parte do crédito apontado pela contribuinte para quitar as multas sobre o recolhimento das estimativas em atraso e não o débito apontado nas DCOMP. Já o acórdão paradigma trata de denúncia espontânea por meio de declaração de compensação, ou seja, de débitos a serem compensados, incluídos em DCOMP entregue após a data dos seus respectivos vencimentos;

- além disso, o acórdão paradigma sequer adentra nos demais pontos decididos pelo acórdão recorrido: (i) a impossibilidade de compensação de ofício de débito não constituído; (ii) a necessidade de anuência do contribuinte para a realização da compensação de ofício; e, por fim, (iii) a obrigatoriedade da utilização do crédito, uma vez reconhecido em sua totalidade, para compensar os débitos declarados nas respectivas DCOMP;

- o recurso especial da PGFN também não pode ser conhecido em razão do disposto no art. 67, § 12, II, do RICARF, uma vez que a pretensão da recorrente desafia o entendimento já consolidado no Superior Tribunal de Justiça (STJ) em “recurso repetitivo” por meio do REsp nº 1.149.022;

- conforme exposto na própria decisão recorrida, a jurisprudência do STJ é farta em reconhecer que o benefício da denúncia espontânea é também aplicável à multa de mora. Em julgado processado sob o regime dos “recursos repetitivos” (REsp nº 1149022/SP), aquela Corte decidiu que, quando o contribuinte recolhe o tributo devido, sem que tenha sido notificado ou autuado para fazê-lo, não há incidência de multa sob qualquer perspectiva, tendo em vista que não se caracterizou a intenção de não cumprir a obrigação tributária;

- no caso em tela, restou amplamente demonstrado que a contribuinte recorrida, antes da instauração de qualquer procedimento administrativo, procedeu ao recolhimento do montante devido (antecipações por estimativa), com a entrega da DCTF após o pagamento do tributo. Assim, evidentemente os referidos pagamentos são alcançados pelo instituto da denúncia espontânea, ficando a multa moratória excluída diante do recolhimento do principal acompanhado de juros moratórios e correção monetária;

- o recolhimento de antecipações por estimativa trata-se de obrigação temporária que, ao final do ano-calendário, passa a ser substituída pelo ajuste realizado com o valor efetivamente devido, apurando-se débitos a pagar ou créditos a recuperar. Assim, se for apurado recolhimento antecipado a maior do que o efetivamente devido, eventuais atrasos ou descumprimentos, por não gerarem quaisquer prejuízos ao Fisco, não imputam qualquer penalidade administrativa;

- ao contrário do que defende a Fazenda Nacional, não há possibilidade de realizar compensação de ofício no caso em tela. Primeiro, porque o presente caso não está entre as hipóteses de compensação de ofício, uma vez que não se trata de débito constituído (lançado). Segundo, porque a compensação de ofício pela Administração Pública, segundo o art. 49 da IN RFB nº 900/2008, somente será considerada válida quando a autoridade competente intimar previamente o contribuinte para manifestação no prazo de 15 (quinze) dias, inexistindo procedimento de ofício aberto para revisão dos créditos apurados e da escrita fiscal pertinente, ou qualquer intimação nos termos estabelecidos pela própria RFB nos presentes autos;

- a partir da publicação do art. 66 da Lei nº 8.383/1981, com as alterações promovidas pela Lei nº 9.430/1996 e o advento da Medida Provisória nº 66/2002 (convertida na

Lei nº 10.637/2002), a compensação deve ser precedida de notificação ao contribuinte, ao qual restou a faculdade de realizar a compensação voluntária, através da Declaração de Compensação, com possibilidade de escolha entre quais débitos e créditos próprios que pretende compensar, com a escolha de questionar, seja administrativamente ou judicialmente, os débitos que entenda ser indevidos;

- a Fazenda Nacional está claramente confundindo a possibilidade de “*imputação proporcional dos pagamentos*” com “*compensação de ofício*”. No primeiro caso, é feita simplesmente uma distribuição proporcional entre principal, juros de mora e penalidades secundárias em relação a débito cujo pagamento foi realizado. No presente caso, a situação é absolutamente diversa, pois grande parte do crédito de saldo negativo oferecido para fins de compensação declarada pela recorrida foi utilizado para pagamento de multa de mora deste próprio crédito e não para imputação das quantias referentes aos débitos objeto das DCOMP. Isso representa a ocorrência de compensação de ofício, já que o crédito de saldo negativo de CSLL da contribuinte foi utilizado para quitar supostos débitos que não os declarados em DCOMP.

Diante do que expõe, o contribuinte recorrido pede que o recurso especial da Fazenda Nacional não seja conhecido, em razão da ausência de divergência quanto à matéria específica e da imprestabilidade do acórdão paradigma (art. 67, § 12, II, do RICARF), ou, caso admitido, que tenha seu provimento negado, mantendo-se *in totum* o acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

## Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

Ao recurso fazendário foi dado seguimento pelo despacho de admissibilidade que reconheceu a existência de divergência jurisprudencial. Em contrarrazões, todavia, o contribuinte contesta essa admissibilidade, defendendo que a irresignação não poderia ser conhecida por dois motivos:

a) a ausência de similitude entre os casos concretos analisados pelos acórdãos recorrido e paradigma;

b) a vedação prevista no § 12 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, uma vez que a tese defendida pela recorrente contraria entendimento já consolidado pelo STJ no julgamento do REsp n.º 1.149.022, processado segundo o rito dos “recursos repetitivos”.

O acórdão n.º 1102-00.092, paradigma, trata dos seguintes fatos, consoante se extrai da parte introdutória do seu relatório, *in verbis*:

O litígio posto a julgamento gira em torno da compensações de direito creditório, levadas a efeito pelo contribuinte, de débitos próprios, relativos a PIS e Cofins, bem como de débitos de empresa incorporada, relativos a IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

O **direito creditório foi integralmente confirmado** pela autoridade administrativa, mas as compensações não foram integralmente homologadas por insuficiência do crédito, uma vez que **quando da declaração de compensação os débitos se encontravam vencidos**, e sobre eles a autoridade fez incidirem acréscimos moratórios.

Confirmada a decisão da autoridade pela 8ª Turma de julgamento da DRJ em São Paulo, o contribuinte, que tomou ciência da decisão em 12 de agosto de 2008, apresentou recurso em 21 de setembro.

Na petição recursal invoca a denúncia espontânea como excludente dos acréscimos moratórios. Faz referência a doutrina, bem como a decisão do STJ destacando trecho que assenta que “não tendo havido prévia declaração do contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de lançamento por homologação, a confissão de dívida acompanhada de seu pagamento integral”.

Diz que os débitos objeto das compensações não haviam sido declarados em DCTF quando da apresentação das DCOMP.

Em síntese, o caso analisado pelo Acórdão n.º 1102-00.092, único paradigma indicado pela recorrente, trata de declaração de compensação em que o contribuinte incluiu débitos já vencidos, sem considerar a multa de mora decorrente do atraso. Assim, o direito creditório indicado pelo contribuinte foi imputado proporcionalmente para extinguir parte do principal e dos acréscimos legais dos débitos, o que resultou em homologação apenas parcial das compensações pleiteadas.

De plano, cumpre referir que não procede a segunda arguição de não conhecimento recursal apresentada pelo contribuinte recorrido em razão do disposto no §12 do art. 67 do RICARF/2015:

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão judicial transitada em julgado, nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC); e

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Ainda que se admita - como admite parte deste colegiado - a aplicação, nesta fase processual, do disposto no §12 do art. 67 do RICARF/2015, não se pode dizer que o acórdão paradigmático contraria entendimento já consolidado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.149.022.

Como já foi mencionado, o acórdão paradigmático nº 1102-00.092 trata de compensação de débitos já vencidos. De outro lado, o REsp nº 1.149.022/SP, do STJ, trata da caracterização da denúncia espontânea em casos de pagamento de tributos em atraso.

A distinção entre pagamento e compensação, para fins de aplicação do REsp em comento é objeto de divergência jurisprudencial no âmbito desta própria Turma Superior, como ilustra o precedente Acórdão nº 9101-004384, de 10 de setembro de 2019:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento.

Assim, ainda que se admita a aplicação da vedação contida no art. 67, § 12, II, do Anexo II do RICARF/2015 nesta fase processual, não se pode falar que o acórdão não sirva como paradigma por contrariar decisão definitiva do STJ em sede de julgamento de recurso repetitivo.

Resta, então, analisar a similitude fática entre recorrido e paradigma para fins de demonstração da divergência.

Conforme já foi exposto, o presente feito trata de compensação declarada pela contribuinte e não homologada pela DRF no Rio de Janeiro I (RJ). Em sede de julgamento de 1ª instância, a 9ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro I (RJ) reconheceu a parcela de crédito de R\$ 51.341,58 (que havia sido considerada como “valor não confirmado” pela unidade de origem), mas, ao verificar que as estimativas de CSLL de abril e maio de 2005 (que contribuíram para a formação do saldo negativo de CSLL indicado como direito creditório) haviam sido pagas a destempo, “descontou” do valor efetivamente tido como crédito compensável a multa de mora relativa ao atraso. Assim, foi reconhecido o direito creditório de R\$ 381.455,36 e as compensações pleiteadas foram homologadas em parte.

O acórdão recorrido, por sua vez, analisou a situação posta e fundamentou sua decisão em dois argumentos para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte: 1) a impossibilidade de cobrança da multa de mora, que se entendeu afastada pela denúncia

espontânea; e 2) a impossibilidade de compensação de ofício do valor desta multa de mora, conforme trecho reproduzido:

E a DRJ, analisando a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, embora tenha reconhecido a existência e regularidade do crédito, optou por não homologar as respectivas DComps, sob o argumento que, uma vez que as estimativas que geraram o crédito foram recolhidas em atraso e sem multa, o referido crédito deveria ser utilizado prioritariamente para quitar esses valores.

Por seu turno, argumenta o contribuinte que as estimativas foram recolhidas sem multa por se tratar de denúncia espontânea, benefício previsto no artigo 138 do CTN.

Por outro lado, não poderia a autoridade julgadora, de ofício, compensar esse valor.

Razão assiste ao recorrente.

De fato, ao reconhecer o crédito, cabia à DRJ homologar as DComps vinculadas. Entretanto, optou proceder a essa compensação da multa, que reputo descabida.

Primeiramente, como alegou o recorrente, o tributo foi recolhido sem multa em razão do benefício da denúncia espontânea.

Além de ser instituto previsto na lei, o STJ, em farta jurisprudência já ratificou que o benefício é aplicável, inclusive, em relação à multa de mora.

Para tanto, basta que o contribuinte recolha o tributo antes de qualquer iniciativa do Fisco. Foi o que fez o recorrente.

Saliente-se que a DCTF acostada aos autos foi entregue após o pagamento do tributo – assim a confissão do débito se deu após o efetivo pagamento.

Era faculdade do contribuinte, portanto, efetuar o recolhimento das estimativas sem a multa de mora, valendo-se do benefício da denúncia espontânea.

Não obstante, ainda que a multa fosse devida, não poderia a autoridade julgadora compensar esse valor de ofício.

Primeiramente, porque não estaria entre as hipóteses de compensação de ofício – não se trata de débito constituído (lançado).

Ademais, para se proceder à compensação de ofício, o contribuinte deve ser notificado para que se manifeste sobre a concordância ou não à referida compensação.

De fato, as situações não são idênticas. Resta saber se detêm a similitude suficiente para serem tratadas da mesma forma.

Quanto ao primeiro fundamento, observa-se que, em ambos os casos, os contribuintes se consideraram desobrigados do recolhimento da multa de mora porque estariam amparados pelo instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN:

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 acórdão recorrido analisou o crédito indicado em Per/Dcomp, se debruçando sobre caso em que o contribuinte realizou pagamento de estimativas de CSLL em atraso, deixando de recolher a correspondente multa de mora. Já o acórdão paradigma examinou caso em que o contribuinte transmitiu DCOMP pleiteando a compensação de débitos já vencidos, sem incluir o valor da multa de mora.

Ou seja, uma das lides trata da aplicação do instituto da denúncia espontânea ao pagamento feito extemporaneamente, antes do início de qualquer procedimento administrativo. A outra cuida da (não) aplicação do mesmo benefício à declaração de compensação contendo débitos já vencidos, transmitida antes de qualquer ato praticado pela administração tributária.

A diferença fática existente entre os casos concretos analisados pelos acórdãos contrapostos (recorrido e paradigma) pode ser ou não determinante para fins de aplicação de diferentes interpretações acerca do instituto da denúncia espontânea e do consequente afastamento da multa de mora, a depender da corrente jurisprudencial adotada no que tange à aplicação do instituto da denúncia espontânea à luz do repetitivo do STJ.

Em outras oportunidades houve manifestação no sentido de que essa diferença (pagamento *versus* compensação) é determinante para fins da verificação do cabimento da denúncia espontânea (e do afastamento da multa de mora). Neste sentido, o Acórdão nº 9101-004.384, já mencionado, que tive a oportunidade de relatar:

Em tese, por reconhecer a possibilidade de afastamento da multa de mora em razão da denúncia espontânea, a decisão constante dos paradigmas é a que se encaixa no julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ sob o rito dos recursos representativos de controvérsia repetitiva, previsto no art. 543-C da Lei nº 5.869/73, Código de Processo Civil então vigente.

Isso ocorreu por ocasião do julgamento do REsp nº 1.149.022/SP, relatado pelo eminente Ministro Luiz Fux em sessão ocorrida em 09/06/2010. O respectivo acórdão foi publicado em 24/06/2010 com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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 543-C, do CPC: REsp 886.462/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. Conseqüentemente, 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (grifou-se)

Ocorre que, de fato, como apontou a PGFN em contrarrazões, "**o STJ, em sede de recurso repetitivo, citado pelo acórdão recorrido, confirma que a denúncia espontânea se opera pelo pagamento integral do débito**".

Nos termos da decisão judicial, **restando caracterizado o instituto da denúncia espontânea, devem ser excluídas as multas pecuniárias, entre as quais se encontra a multa de mora. Tal entendimento, contudo, não deve prevalecer no caso sob julgamento, uma vez que o caso dos autos traz justamente a peculiaridade de considerar que a compensação possa ser equivalente ao pagamento, o que não foi enfrentado naquele repetitivo.**

Veja-se que, para fins de caracterização da denúncia espontânea, todo o racional da decisão acima reproduzida pauta-se na quitação, ou seja, no pagamento integral do tributo, como se destacou no trecho acima reproduzido.

Assim, não se aplica ao presente julgamento a regra do art. 62 do Anexo II do RICARF.

(...)

Verifica-se do exposto que na defesa em face da homologação parcial das compensações declaradas, o contribuinte se refere à expressão "tributo pago por compensação" para significar simplesmente "tributo compensado".

Uma vez que não se aplica ao caso o entendimento firmado em sede de recurso repetitivo pelo STJ e, em razão do efeito devolutivo do recurso especial, a partir de sua admissibilidade, o colegiado é livre para fundamentar a decisão.

**Tendo em conta que compensação e pagamento constituem duas modalidades distintas de extinção do crédito tributário, entende-se que não cabe estender o benefício da denúncia espontânea à compensação, pois o art. 138 do CTN se refere tão somente a pagamento.**

Esse também é o entendimento adotado pela 1ª Seção do STJ, o qual tem sido adotado por parte dos membros deste colegiado.

(...)

**Assim, para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, compreende-se também que a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo.”**  
(destacou-se)

Contudo, veja-se que a divergência analisada nesse precedente se refere justamente ao caso similar ao do paradigma (se a compensação declarada poderia ou não caracterizar a denúncia espontânea), sendo absolutamente distinto do caso objeto do presente recurso (em que, como referido no acórdão recorrido, se caracterizou o pagamento e, ademais, “*a DCTF acostada aos autos foi entregue após o pagamento do tributo – assim a confissão do débito se deu após o efetivo pagamento*”).

Isso serve para demonstrar que, no caso dos autos, o teste de aderência da decisão paradigma não prosperaria.

Sendo assim, é de se concordar com o contribuinte recorrido quanto à afirmação de que a ausência de similitude fática entre a decisão recorrida e o Acórdão n.º 1102-00.092 impede o emprego deste último como paradigma apto a ensejar o conhecimento do recurso especial da PGFN.

Conforme exposto no voto transscrito, o fato de as decisões tratarem de modalidades diversas de extinção do crédito tributário (pagamento *versus* compensação sujeita a posterior homologação) já justificaria, por si, a adoção de soluções jurídicas diferentes para as duas lides.

Isso é suficiente para que se conclua pelo descumprimento, no presente caso, do requisito básico de admissibilidade dos recursos especiais, previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Mas há que se observar, ainda, que, subsidiariamente, o acórdão recorrido fundamentou sua decisão para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte também no fundamento de impossibilidade de compensação de ofício do valor da multa de mora.

Para rebater o segundo fundamento a recorrente PGFN trouxe o mesmo paradigma que entendeu ser cabível a imputação proporcional nos casos de débitos já vencidos e incluídos em DCOMP:

**COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL, CABIMENTO.** A imputação proporcional, quando os débitos incluídos na DCOMP se encontram vencidos, não necessita de previsão legal, tratando-se simplesmente de critério aritmético para determinação de quanto do valor devido foi possível extinguir com o crédito oferecido.

Enquanto o recorrido decidiu que, no caso de crédito informado em DCOMP, o deveria ter havido a compensação de ofício com as formalidades a ela inerentes, o que não ocorreria no caso.

O paradigma informado tem a potencialidade de reformar o recorrido na exata medida em que, em que pese tratar-se de crédito e débito, como já referido, paradigma não faz qualquer ressalva ao verificar os requisitos da compensação de ofício.

Assim, estar-se-ia demonstrada a divergência jurisprudencial quanto ao tema.

Todavia, o segundo fundamento foi exposto pelo i. Conselheiro Relator do acórdão recorrido de forma subsidiária, conforme demonstra a passagem *“ainda que a multa fosse devida, não poderia a autoridade julgadora compensar esse valor de ofício”*.

Portanto, ainda que o recurso especial apresentado pela PGFN pudesse lograr êxito em reformar o entendimento do acórdão recorrido nesse ponto (segundo fundamento – impossibilidade de compensação de ofício), tal feito seria **inócuo para fins de reforma da decisão em si**, pelo provimento dado ao acórdão voluntário no sentido de se cancelar a cobrança da multa de mora, prejudicando o segundo fundamento.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner