



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.902507/2014-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-003.183 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2024
Recorrente NEXA RECURSOS MINERAIS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011

Denúncia Espontânea. Declaração de Compensação. Multa de Mora.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Fenelon Moscoso de Almeida, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão de nº 104-005.227 - 3ª TURMA DA DRJ04, prolatado em 27 de maio de 2021, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

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

A interessada acima qualificada apresentou Declarações de Compensação e Pedido de Restituição, informando como crédito saldo negativo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica apurado no ano-calendário de 2011, no montante de R\$ 11.513.856,27.

2. Por meio de Despacho Decisório (fl. 260), a DRF Sete Lagoas reconheceu integralmente o crédito pleiteado, mas consignou ele fora insuficiente para compensar integralmente os débitos informados, “resultando em HOMOLOGAÇÃO PARCIAL e NÃO HOMOLOGAÇÃO das compensações declaradas e inexistência de valor a ser restituído/ressarcido para os PER/DCOMP listados no endereço eletrônico indicado abaixo.” (vide fl. 269)

3. Apresentou-se manifestação de inconformidade, às fls. 4 a 11, contrapondo-se, em síntese, as divergências nas compensações apontadas pela fiscalização¹ (vide fl.268), que se trataria da não inclusão da multa de mora no cálculo dos débitos declarados, não poderiam vingar, porquanto “presentes os requisitos da denúncia espontânea”.

A 3ª TURMA DA DRJ04 julgou improcedente a manifestação de inconformidade, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos moldes a seguir:

(...)

4. Como relatado, o crédito informado nos PER/DCOMPs foi integralmente reconhecido pela autoridade a quo, tendo sido homologada a compensação até o limite do direito creditório reconhecido.

5. Examinando-se os autos, contata-se nas DCOMP objeto de divergências não foram incluídas no cálculo dos débitos declarados os valores das multas de mora.

6. A alegação central da impugnante é de que a multa moratória seria indevida, porquanto os débitos teriam sido declarados espontaneamente por meio das Dcomps. Cita, em seu apoio, a Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012. Convém transcrever os seguintes excertos da impugnação:

**II.1 – DCOMP's nº 21756.62461.050312.1.3.02-5303 e 11497.53513.070312.1.3.02-4365 -
Configuração da denúncia espontânea**

Como visto, a não homologação integral das compensações analisadas por meio do Despacho Decisório 095452431 decorreu da inclusão, pelo Fisco, da multa de mora nos débitos declarados pela Manifestante por meio das DCOMP's nº 21756.62461.050312.1.3.02-5303 e 11497.53513.070312.1.3.02-4365.

Na DCOMP nº 21756.62461.050312.1.3.02-5303, apresentada em 05/03/2012, Manifestante declarou débito de IRPJ, relativo a janeiro de 2012, no valor principal de R\$305.788,10, acrescido de juros de mora no montante de R\$3.057,88.

Já na DCOMP nº 11497.53513.070312.1.3.02-4365, apresentada em 07/03/2012, Manifestante declarou débito de CSLL, relativo a janeiro de 2012, no valor principal de R\$4.687.280,07, acrescido de juros de mora no montante de R\$46.872,79.

Cumprе ressaltar que as compensações em questão (formalizadas **05/03/2012** e **07/03/2012**) foram realizadas antes que os respectivos débitos fossem declarados pela Manifestante por meios de DCTF, a qual somente foi apresentada em **20/03/2012. (doc. 07)**

Sendo assim, ante a inexistência de constituição do crédito tributário mediante confissão pelo contribuinte (autolancamento), é plenamente aplicável ao caso o artigo 138 do CTN *in verbis*:

*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.*

Conforme se infere do dispositivo legal acima transcrito, a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo, afasta a responsabilidade por infrações, o que acarreta a exclusão de multas, inclusive as de mora.

Neste ponto, cumpre ressaltar que, ao contrário do posicionamento esposado no Despacho Decisório, **a apresentação de Declaração de Compensação de tributos é equiparada ao pagamento, extinguindo o crédito tributário, conforme disposto no artigo 74 da Lei 9.430/96:**

*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.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)
(...)
§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

(...)

II.2 – Da observância de ato expedido pela autoridade administrativa - Nota Técnica COSIT 01/2012 – aplicação do artigo 100, parágrafo único do CTN.

Por outro lado, deve-se ressaltar que, quando da apresentação das DCOMP's nº 21756.62461.050312.1.3.02-5303 e 11497.53513.070312.1.3.02-4365, em **05/03/2012 e 07/03/2012, encontrava-se em vigor a Nota Técnica COSIT nº 01/2012**, a qual estabelecia o seguinte (**doc. 08**):

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."

7. Não há acórdão com as razões da defesa. O ato invocado pela contribuinte foi cancelado pela Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012, em que se analisa o alcance da denúncia espontânea e se estabelecem os procedimentos que devem ser adotados pelas unidades da RFB, inclusive pelas DRJs, em decorrência dos Atos Declaratórios PGFN nºs 4/2011 e 8/2011:

(...)

Em consequência, conclui-se:

(...)

c) **não se considera ocorrida denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, **mediante apresentação de Dcomp**;(grifou-se)

8. De sorte que, não tendo ocorrido a denúncia espontânea dos débitos, que somente foram compensados após o seu vencimento, sujeitam-se eles aos acréscimos moratórios, nos termos do Caput do art. 36 da IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, verbis:

Art. 36. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 72 e 73 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, **até a data de entrega da Declaração de Compensação**. (grifou-se)

9. Os acréscimos moratórios, consistentes nos juros e na multa de mora, estão previstos na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (grifos acrescidos):

(...) Art. 61. **Os débitos para com a União**, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

(...) (grifou-se)

10. Assim, ante o exposto, voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade, para manter o Despacho Decisório nos termos em que foi exarado.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário basicamente requerendo a alteração do julgado pelo seu provimento, *in verbis*:

(...) III – DAS RAZÕES RECURSAIS

III.1 – Da aplicabilidade do benefício da denúncia espontânea (art. 138, CTN). Débito pago mediante compensação antes de transmitida qualquer obrigação acessória. Jurisprudência pacificada no STJ, sob a sistemática dos “recursos repetitivos”, e reproduzida pela CARF por força do artigo 52 do Regimento Interno.

Conforme mencionado na precedência, a Recorrente apurou crédito ressarcível de IRPJ vinculado ao exercício-fiscal de 2012 (apuração: 01/01/2011 e 31/12/2011) e formalizou pedido de ressarcimento do saldo credor através do PER nº 21341.30828.050312.1.2.02-6045, transmitido em 05/03/12.

Dentro desse contexto, em virtude do pedido de ressarcimento mencionado acima, houve formalização da declaração de compensação através do o PER/DCOMP nº. 21756.62461.050312.1.3.02- 5303 (R\$308.845,98) e PER/DCOMP nº. 11497.53513.070312.070312.1.3.02-4365 (R\$4.734.152,86), por meio do qual a Recorrente valeu-se do respectivo crédito para compensar débito de IRPJ e CSLL de valor abarco no PER mencionado acima.

Desta forma, é de se notar que, até o momento de transmissão do pedido eletrônico de restituição e da declaração de compensação, não havia qualquer conhecimento do crédito tributário devido a título de IRPJ referente a janeiro de 2012.

Em outras palavras, inexistia procedimento de fiscalização ou qualquer outra declaração do sujeito passivo com condão de se conhecer o nascimento da obrigação tributária ou mesmo constituir o crédito dela decorrente.

Por esta razão, a Recorrente houve por bem regularizar seus recolhimentos tributários, tão logo verificada a obrigação tributária vencida, antes mesmo de qualquer manifestação fazendária.

Haja vista a adoção desta conduta, restou caracterizada a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional e seu parágrafo único, cujo teor é transcrito:

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 dispositivo mencionado amolda-se com perfeição à situação fática ora controvertida, sendo bastante identificar: pagamento integral do tributo devido acrescido de juros de mora e, concomitantemente, inexistência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização acerca da infração.

No presente caso, a obrigação tributária venceu no dia 29/02/2012 e, após esta data, o sujeito passivo incorreu em mora. Sua compensação em valor integral foi formalizada em 05/03/2012 e 07/03/2012, tendo o valor principal sido acrescido dos juros

moratórios devidos. A declaração da obrigação em DCTF ocorreu somente em 20/03/2012, posteriormente à compensação do débito.

Na esteira do dispositivo invocado, afasta-se a responsabilidade por infração do contribuinte com a consequente exclusão das penalidades por descumprimento da legislação tributária, mas mantém-se obrigação de remunerar o sujeito ativo, Autoridade Fazendária, em razão do atraso no pagamento por meio dos juros moratórios.

A conduta adotada pela Recorrente, ciente e cumpridora da legislação tributária, é exatamente a conduta destacada no artigo 138 do CTN e aqui descrita. É ver às páginas 03 dos PER/DCOMPs transmitidos em 05/03/2012 e 07/03/2012, o recolhimento do valor principal, acrescido de juros moratórios inclusive segregados para dirimir quaisquer dúvidas acerca do montante devido a título de IRPJ e CSLL.

Recolhido o valor principal do crédito tributário e os juros de mora correspondentes ao atraso do pagamento sem qualquer conhecimento prévio do crédito tributário por parte da Autoridade Fazendária, a denúncia espontânea é instituto que se faz presente.

O Colendo Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência sobre a caracterização da denúncia espontânea na compensação tributária, desde que o crédito ainda não tenha sido noticiado pelo contribuinte por meio das obrigações acessórias e desde que não pago a destempo. (...)

Importante ressaltar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais adota integralmente o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, dispondo ainda que, em razão da jurisprudência haver se firmado como representativa de controvérsia, sua aplicação no âmbito do Conselho Administrativo é obrigatória.

De mais a mais, muito embora a Turma Julgadora tenha externado que “para que se caracterize a denúncia espontânea é necessário que, além de outras condições, tenha havido a extinção do débito pelo pagamento”, a jurisprudência do CARF possui entendimento contrário a respeito.

É ver: (...)

As posições fundaram-se principalmente no argumento de que o CTN utiliza a expressão “pagamento” em diversas ocasiões no sentido amplo, significando o adimplemento da obrigação. Além disso, a compensação efetuada pelo contribuinte possui efeito extintivo, sob condição resolutória, de modo que não sendo homologado perderá a eficácia a denúncia espontânea, podendo ser cobrado o débito tributário acrescido de multa.

Dessa forma, inexistente razão à Autoridade Fazendária para exigir da Recorrente valor supostamente devido em razão de multa moratória, pois a teor do artigo 138 do CTN, resta afastada qualquer penalidade por força da denúncia espontânea.

III.2 – Do argumento subsidiário: Da impossibilidade de cobrança de multa não formalizada pelo contribuinte. Limites do procedimento de compensação: aferição do crédito informado e do débito tributário informado. Necessidade de lançamento de ofício para cobrança de valores não reconhecidos no PER/DCOMP.

Além do que foi evidenciado no tópico precedente, o que já motiva a homologação integral da DCOMP em tela, sendo necessária a reforma do Acórdão recorrido, no que diz respeito ao procedimento adotado pela RFB para análise da compensação formalizada pela Recorrente.

É que, conforme se depreende dos autos, a auditoria fiscal homologou a utilização do saldo negativo de IRPJ da Recorrente na seguinte ordem (sendo os dois últimos computados de forma proporcional após extinção integral do primeiro):

1. Multa moratória;
2. Valor principal do crédito tributário; e
3. Juros moratórios.

Por meio deste procedimento, houve alteração unilateral da declaração da Recorrente, formalizada através do PER/DCOMP nº. 21756.62461.050312.1.3.02-5303 (R\$308.845,98) e PER/DCOMP nº. 11497.53513.070312.070312.1.3.02-4365 (R\$4.734.152,86). Ora, a declaração do sujeito passivo incumbe exclusivamente a ele próprio, sendo inadmissível qualquer alteração unilateral por parte da Autoridade Fazendária quando da análise do pedido de compensação.

A própria Autoridade Fazendária reconhece inexistência de declaração acerca de multa moratória, mas ainda assim imputou a compensação tributária pretendida abatendo-se o crédito decomposto na ordem: multa moratória de forma integral e, posteriormente, principal e juros de forma proporcional.

O intuito do procedimento fica claro ao final do despacho decisório em que a Autoridade Fazendária realiza lançamento de ofício do saldo remanescente do principal, acrescido de juros moratórios e, surpreendentemente, multa moratória. Buscou-se, assim, aplicar multa novamente, desta vez sobre o valor remanescente do principal deduzido através do método fazendário aqui descrito.

Acaso a fiscalização entendesse inexistir denúncia espontânea – o que não se sustentaria pelos argumentos já expostos – o procedimento correto a ser adotado seria a homologação parcial da compensação com posterior instauração de novo processo administrativo para discutir a exigência da multa moratória não declarada pelo contribuinte, mas lançada pela própria RFB diante da compensação pretendida.

Dar-se-ia, dessa forma, oportunidade efetiva ao contraditório em novo processo administrativo. Contudo, houve má conduta da fiscalização neste ponto, em razão da cobrança imediata de suposto saldo devedor remanescente da compensação, acrescido de nova multa e juros moratórios. Portanto, repise-se: a RFB deveria ter instaurado processo administrativo autônomo para viabilizar cobrança de penalidade referente ao crédito pago mediante compensação tributária parcialmente homologada acaso entendesse exigível qualquer penalidade.

Também por tais razões, a compensação tributária pretendida pela Recorrente integralmente homologada. Conforme fundamentado, inexistente saldo remanescente devido a título de multa, pois a denúncia espontânea está caracterizada em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

IV – DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer seja conhecido e integralmente provido o presente Recurso Voluntário, reformando-se integralmente o Acórdão nº. 104-005.227, proferido pela 3ª Turma da DRJ04, homologando-se integralmente a compensação procedida e extinguindo-se o crédito tributário indevidamente posto em cobrança.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 1002-003.183 - 1ª Sejl/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13609.902507/2014-14

Voto

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 1.634/2023.

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

MÉRITO

Inicialmente o propósito recursal consiste no PER/DCOMP em que a recorrente informou como crédito saldo negativo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica apurado no ano-calendário de 2011, no montante de R\$ 11.513.856,27. Assim, conforme relatório, a DRF reconheceu integralmente o crédito pleiteado, mas consignou que ele fora insuficiente para compensar integralmente os débitos informados. Nesse sentido, ficou constatado que na DCOMP objeto de divergências não foram incluídas no cálculo dos débitos declarados os valores das multas de mora.

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

7. Não há acordar com as razões da defesa. O ato invocado pela contribuinte foi cancelado pela Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012, em que se analisa o alcance da denúncia espontânea e se estabelecem os procedimentos que devem ser adotados pelas unidades da RFB, inclusive pelas DRJs, em decorrência dos Atos Declaratórios PGFN nºs 4/2011 e 8/2011:

(...) Em consequência, conclui-se:

(...)c) **não se considera ocorrida denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, **mediante apresentação de Dcomp**;(grifou-se)

8. De sorte que, não tendo ocorrido a denúncia espontânea dos débitos, que somente foram compensados após o seu vencimento, sujeitam-se eles aos acréscimos moratórios, nos termos do Caput do art. 36 da IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, verbis:

Art. 36. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 72 e 73 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, **até a data de entrega da Declaração de Compensação**. (grifou-se)

9. Os acréscimos moratórios, consistentes nos juros e na multa de mora, estão previstos na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (grifos acrescidos):

(...) Art. 61. **Os débitos para com a União**, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

(...) (grifou-se)

10. Assim, ante o exposto, voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade, para manter o Despacho Decisório nos termos em que foi exarado

Por outro lado, o contribuinte reforça sua tese de que não haveria de ser incluídas no cálculo dos débitos declarados no PER/DCOM os valores das multas de mora em face da compensação tributária se assemelhar ao pagamento em dinheiro, *in verbis*:

Conforme mencionado na precedência, a Recorrente apurou crédito ressarcível de IRPJ vinculado ao exercício-fiscal de 2012 (apuração: 01/01/2011 e 31/12/2011) e formalizou pedido de ressarcimento do saldo credor através do PER nº 21341.30828.050312.1.2.02-6045, transmitido em 05/03/12.

Dentro desse contexto, em virtude do pedido de ressarcimento mencionado acima, houve formalização da declaração de compensação através do o PER/DCOMP nº. 21756.62461.050312.1.3.02- 5303 (R\$308.845,98) e PER/DCOMP nº. 11497.53513.070312.070312.1.3.02-4365 (R\$4.734.152,86), por meio do qual a Recorrente valeu-se do respectivo crédito para compensar débito de IRPJ e CSLL de valor abarco no PER mencionado acima.

Desta forma, é de se notar que, até o momento de transmissão do pedido eletrônico de restituição e da declaração de compensação, não havia qualquer conhecimento do crédito tributário devido a título de IRPJ referente a janeiro de 2012.

Em outras palavras, inexistia procedimento de fiscalização ou qualquer outra declaração do sujeito passivo com condão de se conhecer o nascimento da obrigação tributária ou mesmo constituir o crédito dela decorrente.

Por esta razão, a Recorrente houve por bem regularizar seus recolhimentos tributários, tão logo verificada a obrigação tributária vencida, antes mesmo de qualquer manifestação fazendária.

(...)As posições fundaram-se principalmente no argumento de que o CTN utiliza a expressão “pagamento” em diversas ocasiões no sentido amplo, significando o adimplemento da obrigação. Além disso, a compensação efetuada pelo contribuinte possui efeito extintivo, sob condição resolutória, de modo que não sendo homologado perderá a eficácia a denúncia espontânea, podendo ser cobrado o débito tributário acrescido de multa.

Dessa forma, inexistente razão à Autoridade Fazendária para exigir da Recorrente valor supostamente devido em razão de multa moratória, pois a teor do artigo 138 do CTN, resta afastada qualquer penalidade por força da denúncia espontânea.

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

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

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

1. A Primeira Seção desta Corte pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 17.10.2018. 2. Agravo interno não provido.”(AgInt no AREsp 1687605, Rel. Min. MAURO CAMPBELL, DJe 03/12/2020).

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

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

Dessa forma, a denúncia espontânea ocorre quando o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

Ainda de acordo com o entendimento do STJ, não se caracteriza denúncia espontânea, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco, é o entendimento da Súmula 360 STJ: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

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

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

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação. (gn) Acórdão nº 9303-010.576 – CSRF / 3ª Turma, Tatiana Midori Migiyama – Relatora, Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

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

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

EMENTA

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

(REsp 962379 RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

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

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

Noutro giro, é translúcido o entendimento de que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte (item 7 da ementa a seguir transcrita).

(...) O artigo 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 343/2015 e alterações, determina que as matérias de Repercussão Geral sejam reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

CONCLUSÃO

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

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

