



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13882.720468/2014-91
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº **1301-003.705 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de janeiro de 2019
Matéria CSLL
Recorrente ORICA BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

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.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

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 impuntualidade do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário e determinar o retorno dos autos à unidade de origem para que profira despacho decisório complementar sobre o mérito do pedido, reiniciando-se, a partir daí, o rito processual de praxe, nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Roberto Silva Junior, Nelso Kichel e Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram por lhe negar provimento. O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos. Portanto, aplica-se o decidido no julgamento do processo 13882.720016/2015-91, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de pedido de restituição transmitido pelo contribuinte em epígrafe com vistas a reaver o valor da multa de mora incidente sobre débitos Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, objeto de declaração espontânea do contribuinte, anteriormente às atividades fiscalizatórias da Receita Federal, e compensado através de PER/DCOMP.

A DRF em Taubaté indeferiu o pedido sob o argumento de ser inaplicável a denúncia espontânea quando o sujeito passivo extingue o débito confessado mediante apresentação de declaração de compensação.

Cientificado, o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade aduzindo o reconhecimento do crédito referente ao montante que afirma ter recolhido a título de multa moratória, mediante DCOMP, antes de qualquer procedimento fiscalizatório e antes da entrega da DCTF retificadora, e que a compensação deveria ser equiparada ao pagamento para fins da caracterização da denúncia espontânea.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, razão pela qual o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, repisando suas razões aduzidas inicialmente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator

. O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no **Acórdão nº 1301-003.691, de 24/01/2019**, proferido no julgamento do **Processo nº 13882.720016/2015-91**, paradigma ao qual o presente processo fica vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (**Acórdão nº:1301-003.691**):

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido pelo Colegiado.

O mérito da discussão deste processo diz respeito a dois pontos:

a) a concomitância entre denúncia e quitação, para fins do art. 138 do CTN;

b) os efeitos da denúncia espontânea sobre as multas de mora;

c) a possibilidade da compensação ser utilizada para quitação do tributo, após a denúncia da infração;

*Sobre os dois primeiros pontos, friso que já me manifestei sobre eles no **Processo nº 10860.901695/2015-67**, razão pela qual reproduzo abaixo minhas considerações.*

O art. 138 do Código Tributário Nacional determina:

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.

Analiticamente, verifica-se que o parágrafo único estabelece uma condição de impossibilidade absoluta para a denúncia espontânea: o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados à infração. Essa premissa se encontra fora de discussão, no presente caso, por não haver qualquer questionamento sobre isso.

Desse modo, passando ao caput, verifica-se que o dispositivo exige: i) a denúncia espontânea da infração acompanhada, se for o caso, do ii) pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Há, claramente, uma dupla exigência, devendo o contribuinte realizar ato próprio para constituir juridicamente - diria Paulo de Barros Carvalho, em linguagem competente -, perante a fiscalização, o crédito tributário no montante correto, acompanhado do seu pagamento integral.

Não basta, portanto, que haja apenas o pagamento, ou apenas denúncia da infração através da retificação da DCTF, é preciso que ambos estejam presentes antes que se inicie qualquer procedimento fiscalizatório da infração, para que se verifiquem os efeitos do art. 138 do CTN.

O REsp nº 1.149.022/SP, julgado sob a sistemática de Recurso Repetitivo, analisou a hipótese em que o contribuinte, verificando a declaração e pagamento parcial do débito tributário, retifica sua DCTF e, noticiando a diferença a maior, paga concomitantemente o tributo devido. O presente caso, entretanto, traz a situação inversa: o contribuinte declarou e pagou parcialmente o tributo, e constatou que pagara a menor, recolhendo a diferença, e apenas posteriormente retificando a sua declaração.

Aduz o Ministro Luís Fux que:

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.

É que se o contribuinte não efetuasse a retificação, o fisco não poderia executá-lo sem antes proceder à constituição do crédito tributário atinente à parte não declarada, razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN

No seu entender, o cerne do benefício é dispensar a fiscalização de verificar a infração e proceder o lançamento de ofício para posterior cobrança do montante recolhido a menor. Podemos afirmar, entretanto, que não há como se aplicar de forma direta o precedente mencionado à questão da concomitância da retificação e do pagamento integral, visto se tratarem de situações fáticas distintas, impedindo a adequação do precedente, cuja compreensão deve sempre se dar sob uma perspectiva analógico-problemática, e não lógico-subsuntiva.

A DRJ, ao analisar o caso, prosseguiu pela seguinte linha de raciocínio: Existe uma dissintonia entre o momento do pagamento sobre o qual a contribuinte alega possuir crédito e a datas em que o tributo foi declarado, todas elas posteriores ao pagamento. Diante dessa situação, **não se poderia afirmar que o pagamento, quando efetivado, seria relativo a tributo devido, uma vez que sequer havia sido confirmado definitivamente o valor do tributo.**

Invocou, pois, o argumento da concomitância, com fundamento no Recurso Especial supramencionado e no Ato Declaratório PGFN 8/11, que reitera o trecho já citado anteriormente.

Pois bem, parece-nos equivocado o entendimento perfilhado pela instância a quo, o qual impacta necessariamente na inteligência do art. 138 do CTN. Em primeiro lugar, é preciso consignar o CTN estabelece uma distinção entre a obrigação tributária e o crédito tributário, ao dispor, em seus arts. 113, §1º e 139, verbis:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

O vínculo entre o Estado e o Contribuinte, relativo ao pagamento do tributo, nasce da ocorrência do fato gerador, e não do lançamento. O lançamento tem efeitos constitutivos em relação ao crédito tributário, mas declaratórios em relação à obrigação decorrente do fato gerador, estabelecendo marco de exigibilidade do tributo devido, à partir de sua quantificação.

Desse modo, não nos parece adequado concluir que o pagamento efetuado após a realização do fato gerador, mas antes da constituição do crédito tributário (seja pelo contribuinte, seja pela fiscalização), não seja considerado como pagamento devido. É devido, justamente pela existência de obrigação tributária cujo objeto é o seu pagamento, posto que inexigível enquanto pendente de acerto definitivo.

A denúncia a que se refere o art. 138 do CTN é o ato de retificar a declaração de tributos, constituindo o crédito tributário no valor correto. O escopo do dispositivo é premiar aquele que denuncia a infração, poupando esforços da burocracia fiscal, e paga o tributo com juros, evitando custosos procedimentos de cobrança - exige-se, pois, que uma vez retificado crédito, se verifique a sua extinção pelo pagamento.

Nos casos em que há a retificação, mas não há o pagamento, na esteira de diversos precedentes da 1ª Seção do STJ, realmente não há que se verificar a ocorrência de denúncia espontânea, pela necessidade do Fisco de perseguir a satisfação do crédito tributário. No presente caso, entretanto, em que o pagamento foi feito anteriormente à retificação, o mesmo é feito em relação à obrigação tributária existente - por decorrência do fato gerador - e fica na pendência de sua conferência com o crédito tributário constituído.

Após a retificação da DCTF, pode a autoridade fiscal constatar se o pagamento efetuado corresponde ao crédito constituído, apurando à partir daí a correção ou não do pagamento antecipado, bem como eventual crédito sobressalente, passível de compensação ou restituição, como no presente caso.

No momento da retificação, portanto, pode-se dizer que eram existentes, de forma concomitante, os dois elementos necessários para a configuração da denúncia espontânea, haja vista que nesta data não havia nenhum procedimento fiscalizatório em curso. Situação absolutamente distinta seria se, entre a data do pagamento e a retificação, tivesse o Fisco iniciado qualquer

medida de apuração da infração, hipótese em que nos parece que não caberia mais o benefício da denúncia espontânea.

Configurada a ocorrência da denúncia espontânea no presente caso, cabe aplicar o REsp 1.149.022/SP no tocante à abrangência do benefício às multas moratórias, como dispõe em sua ementa:

*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 impuntualidade do contribuinte.***

Nesse ponto, há similitude entre o caso decidendo e o precedente invocado, justificando a sua observância.

Cabe agora enfrentar a questão da eficácia da compensação tributária, para fins de aplicação do art. 138 do CTN.

O tema da possibilidade de compensar o tributo objeto de retificação das declarações do contribuinte é tormentoso no âmbito do CARF, não faltando manifestações em ambos os sentidos.

*No âmbito da infralegal, a Receita Federal do Brasil exarou, em 2012, a **Nota Técnica Cosit nº 1/2012**, reconhecendo que a declaração de compensação, se atendidos os demais requisitos, poderia configurar denúncia espontânea. Tal entendimento pautava-se no fato de a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação serem formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação tributária. Aduziu a RFB, na ocasião:*

*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, aplica-se o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;

b) se o contribuinte declara o débito na DCTF, e efetua a compensação posteriormente por meio da Dcomp, a situação é semelhante à dos tributos declarados, mas pagos a destempo (subitem 9.1), requerendo, em consequência, o mesmo tratamento ali previsto ou seja, a incidência da multa de mora.

Esse entendimento foi reformado pela Nota Técnica Cosit nº 19/2012, cujo conteúdo, além de cancelar a nota anterior, determinando que não se considera ocorrida denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de DCOMP.

Trata-se de um dispositivo que, desde a sua gênese, se relaciona à reparação de um mal, feita pelo próprio agente infrator. Aliomar Baleeiro já apontava, há muito, que essa disposição equipara-se ao art. 13 do Código Penal Brasileiro, que estabelecia o arrependimento voluntário e eficaz do agente delitivo, imputando-lhe sanção apenas pelos atos já praticados¹. Mutatis mutandis, o art. 138 vem justamente estabelecer uma sanção premial para o contribuinte que, ciente de infração por ele realizada e que permanece desconhecida pela fiscalização tributária, espontaneamente comparece para satisfazer o interesse do Erário.

Uma investigação histórica acerca de seu escopo é essencial para a correta compreensão do dispositivo, mormente em razão do mesmo ter sido elucidado de forma expressa nos trabalhos da comissão de elaboração do Código Tributário Nacional, sob a batuta de Rubens Gomes de Sousa, constituindo a exposição de motivos dessa lei²:

*Por último, o art. 174 abre exceção ao princípio da objetividade, admitindo a exclusão da responsabilidade penal nos casos de denúncia espontânea da infração e sua concomitante **REPARAÇÃO**. A regra, que vem do art. 289 do Anteprojeto, já é consagrada pelo direito vigente (Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, Decreto nº 26.149 de 1949, art. 200), **rejeitada em consequência a sugestão** supressiva 1.048, prejudicadas as de ns. 23, 200, 221, 379, 419 e 799 por não ter sido aproveitado o restante do citado art. 289, e ainda **as de ns. 46, 49, 231 e 234 por falta de objeto, visto que objetivam exatamente o que no art. 174 se dispõe.***

¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.764.

² MINISTÉRIO DA FAZENDA. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p.245.

49. (A) *Idem.* (B) Acrescentar dispositivo novo com a seguinte redação: "**Nenhuma penalidade será aplicada ao contribuinte que, em qualquer tempo, antes de instaurado o processo fiscal, apresentar-se espontaneamente à Repartição fiscal competente para REGULARIZAR a sua situação para com o fisco**". (C) Omissa; (D) Prejudicada³.

Como se vê, o dispositivo sempre teve em vistas a **reparação** do dano causado pela infração, é dizer, o atendimento ao interesse do Erário, que se encontra satisfeito através de qualquer dos meios de extinção do crédito tributário, com o suficiente adimplemento da exação. Visa, pois, a **regularização** do contribuinte que espontaneamente comparece à repartição para quitar o tributo devido - esse é o real conteúdo normativo do art. 138 do CTN.

Os principais argumentos suscitados em **sentido contrário** dizem respeito: i) ao fato da compensação e o pagamento serem arrolados no art. 156 do CTN como formas de extinção do crédito tributário; e ii) à circunstância do pagamento extinguir o crédito a partir do momento em que realizado, enquanto a compensação está sujeita a posterior homologação, sob condição resolutória, podendo ser confirmada ou não a quitação do tributo, a depender da homologação da compensação. Além disso, faz-se referência também a recente decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no AgInt no REsp 1.568.857, em julgamento realizado em 16/05/2017.

Em relação ao primeiro argumento, de que o CTN foi taxativo na distinção entre pagamento e compensação, como formas de extinção do crédito tributário, trata-se de um ponto que, data vênica, é apenas parcialmente correto.

Na verdade, a despeito da cientificidade empregada na elaboração do CTN, a referida distinção semântica entre os termos "pagamento" e "compensação" é utilizada (ainda sem muito rigor) apenas em uma parte específica da legislação, no Capítulo IV do Título III, correspondente ao intervalo entre os arts. 156 e 174. No restante do CTN, a expressão "pagamento" é utilizada de forma indiscriminada, como sinônimo de adimplemento. Estender a distinção do trecho apontado acima para o restante do Código implicaria em situações absolutamente canhestras e sem qualquer sentido técnico.

Vejamos alguns exemplos:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

³ Idem, ibidem, p. 417.

O referido artigo trata da não incidência do ITBI nos casos em que o imóvel é incorporado ao capital social de uma empresa, em subscrição de ações. O dispositivo fala em pagamento, mas a operação de alienação não é propriamente isto, mas sim uma permuta, na qual se aliena o bem imóvel, recebendo em troca o valor dele em ações/quotas no patrimônio da empresa.

art. 82 (...)

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Este dispositivo se refere ao lançamento de contribuição de melhoria, determinando que no ato administrativo deverá ser informado o prazo para pagamento. Se considerada a distinção entre pagamento e os demais métodos de extinção do crédito tributário, estar-se-ia concluindo que a única forma de se quitar dívida da referida contribuição seria através do pagamento em sentido estrito.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

Novamente, o termo pagamento é utilizado no sentido de inadimplemento do tributo, abarcando todas as formas de extinção.

Art. 108. (...)

*§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na **dispensa do pagamento de tributo devido**.*

Novamente o dispositivo estabelece que a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação tributária não pode ser afastado através de um juízo de equidade. A invocação da distinção mencionada anteriormente geraria o resultado absurdo de que a equidade não poderia dispensar o pagamento do tributo, mas poderia obstar a compensação de ofício, nos casos cabíveis legalmente, o que não faz sentido.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Esse dispositivo talvez seja o mais representativo da errônea da interpretação dada pela DRJ ao art. 138 do CTN. Caso levada

às últimas consequências, teríamos que convir que qualquer meio de adimplemento da obrigação, que não seja o pagamento, não teria efeitos extintivos, já que o objeto da prestação seria um dar específico (pagamento).

O dispositivo claramente utiliza a expressão "pagamento" no sentido de **adimplemento** - este sim, a obrigação do contribuinte, após a realização do fato gerador.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação **principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo** ou penalidade pecuniária.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, **as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública**, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

Novamente, a expressão é utilizada como sinônimo de "**adimplemento**". Caso contrário, adotando de forma extrema a distinção entre "pagamento" e "compensação", poderíamos argumentar *contrario sensu* que as convenções particulares relativas à responsabilidade pela compensação do tributo, ou pela dação de bens em pagamento, poderiam ser opostas à Fazenda Pública, o que é, novamente, um absurdo técnico.

No art. 125, nova situação esdrúxula: teríamos que aceitar, à luz da referida distinção, que no caso de um dos coobrigados compensar ou realizar dação de bem, para extinguir o tributo que deve solidariamente, essa prestação não aproveita aos demais, que continuariam devedores da integralidade do crédito tributário.

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.

Mais uma vez: aplicada a distinção em questão, seríamos obrigados a reconhecer que nos casos de lançamento por homologação, o contribuinte não poderia compensar o tributo por ele constituído, pois a lei exigiria a **antecipação de pagamento** - essa leitura, obviamente, contrasta com diversos outros dispositivos legais e se constitui em rotundo absurdo, haja

vista ser absolutamente cediça a transmissão de DCOMPs para a extinção de créditos tributários constituídos pelo próprio contribuinte.

E mais, mesmo entre os arts. 157 a 164 do CTN verificamos hipóteses em que a expressão "pagamento" é utilizada no sentido de "adimplemento":

*Art. 160. Quando a legislação tributária **não fixar o tempo do pagamento**, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.*

Contrario sensu o prazo de vencimento não se aplicaria nos casos em que o contribuinte opte por adimplir a obrigação através de compensação?

Mesmo no artigo 164, que versa sobre a ação de consignação em pagamento, o seu §2º chama essa medida, hipótese de extinção prevista no art. 156, VIII do CTN, de pagamento:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

***§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda;** julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.*

Na senda percorrida pela DRJ, chegaríamos a uma situação esdrúxula: o sujeito procedeu à denúncia espontânea de infração, e ao tentar recolher o valor aos cofres públicos encontrou resistência do órgão arrecadador. Para superar a mora accipiendi, utiliza-se da ação de consignação em pagamento (que, na literalidade do art. 156, é meio distinto do pagamento), e deposita o valor em juízo. Julgada procedente a ação, a RFB poderia lhe cobrar a multa moratória, pois a extinção se deu através de ação de consignação, e não através de pagamento.

Por fim, uma última menção que nos parece definitiva:

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, **seja qual for a modalidade do seu pagamento**, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

O dispositivo menciona expressamente "modalidade do seu pagamento", reconhecendo que o "pagamento" aí é utilizado como gênero de modalidades de extinção do crédito tributário, e não como o pagamento em moeda corrente. Ou alguém diria que

o sujeito não tem direito à restituição do valor de bem imóvel dado para a extinção do tributo devido?

A menção dos dispositivos é longa, mas não exaustiva, e tem a função de demonstrar que a expressão "pagamento" não é utilizada em um sentido estrito no CTN. Pelo contrário, ela é reiteradamente utilizada no sentido de "adimplemento", sentido este que é compatível com diversas formas distintas de extinção do crédito tributário, e igualmente adequado a uma leitura originalista, genética, do art. 138 do CTN, que se refere expressamente à reparação do dano, e não ao pagamento do tributo - independente da forma de extinção, se por pagamento ou por compensação, o Erário será atendido.

Desse modo, considerada a distinção entre pagamento e os demais meios de adimplemento do crédito tributo, o CTN seria conduzido a regras absolutamente desprovidas de lógica. Como já dissera, há muito, Carlos Maximiliano, em sua clássica obra sobre Hermenêutica Jurídica, "Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis."⁴

Passando ao segundo argumento, de que pagamento extingiria o crédito instantaneamente, enquanto a compensação está sujeita a posterior homologação, sob condição resolutória, podendo ser confirmada ou não a quitação do tributo, temos que o mesmo também não procede.

De pronto, a premissa assumida, de que o pagamento extingue o crédito tributário instantaneamente, se revela equivocada.

*Basta rememorar que no caso de pagamento por cheque, o crédito só é considerado extinto com o resgate deste pelo sacado, nos termos do art. 162, §2º do CTN, e no caso de pagamento através de estampilha, o próprio CTN frisa, no art. 162, §3º, que a inutilização dele só terá efeito extintivo **após** a homologação expressa ou tácita da autoridade administrativa.*

E mesmo em relação ao pagamento em moeda, dentro da sistemática do art. 150 do CTN, por cerca de 50 anos se considerou que o mesmo não possuía eficácia extintiva, ficando sempre condicionado à homologação do ente fiscalizador, situação esta que foi modificada apenas com o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, que no exercício de uma "interpretação autêntica", cuja retroação foi rechaçada pelo Recurso Extraordinário nº 566.621, cuja ementa é expressa:

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A

⁴ Hermenêutica e Aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 166.

LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.(RE 566.621, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, Repercussão Geral).

É dizer, o precedente vinculante do Supremo Tribunal Federal reconheceu expressamente que antes da LC nº 118/2005, **o pagamento feito na sistemática do lançamento por homologação não tinha natureza extintiva**, ficando condicionado à homologação posterior. A premissa assumida contraria diametralmente o conteúdo normativo do CTN pré-LC 118/2005, para estabelecer uma distinção que, originalmente, nunca existiu naquela legislação.

Nessa linha, mais um absurdo: teríamos que concordar que o prazo para o pedido de restituição do tributo seria de 5 anos contados do adimplemento, no caso de pagamento em moeda corrente, mas 10 anos nos casos em que o adimplemento se deu de outro modo, retomando a "tese do cinco mais cinco" para os casos em que a extinção não tenha se dado através de pagamento em sentido estrito.

Voltando os olhos à compensação, o art. 170 determina:

Art. 170. A lei pode, **nas condições e sob as garantias que estipular**, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

A exigência de homologação do pedido de compensação para a extinção do crédito não advém do CTN, mas de determinação expressa da legislação federal, mormente os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, e essa exigência nada mais é do que uma **garantia** do Erário, para evitar que o contribuinte utilize créditos inexistentes para quitar tributos devidos. Mas a forma que essa garantia é realizada não é estabelecida de forma alguma pelo CTN - pelo contrário, cabe ao ente tributante regulamentá-la.

E tampouco a exigência de **garantias** é um privilégio da compensação: o art. 162, §1º determina que a legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal. Ora, seria plenamente possível que o ente tributante criasse uma lei exigindo que os pagamentos por cheque ou vale postal ficassem sujeitos à homologação da autoridade, submetendo-se a regime similar ao da compensação, sem que qualquer pessoa contestasse a sua natureza de "pagamento".

No sentido oposto, também seria plenamente possível (e tem se tornado uma realidade, com os fast tracks de aproveitamento de créditos) que o legislador estabelecesse um sistema de validação prévio do crédito ou do contribuinte (como nos programas de

discriminações positivas) que dispensasse a homologação posterior da compensação efetuada - sem que qualquer pessoa ousasse defender que agora deveria se chamar "pagamento".

Esse argumento se baseia no art. 74, §2º da Lei nº 9.430/96, que diz:

Art. 74. (...)

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

Caso não existisse o referido dispositivo, em lei ordinária federal, o alcance do art. 138 do CTN, que tem natureza de lei complementar e alcance de norma geral, seria ampliado por conta disso? Certamente que não. O raciocínio inverso deixa claro que o estabelecimento de condições e garantias à compensação não afeta o conteúdo das regras estabelecidas pelo CTN, especialmente aquela relativa à denúncia espontânea.

*Como se vê, o critério da sujeição a homologação é absolutamente frágil, não encontrando respaldo no CTN e decorrente de uma compreensão equivocada das **garantias** que são atribuídas ao crédito tributário.*

Quanto ao precedente do Superior Tribunal de Justiça mencionado, temos que, de fato, há um entendimento preponderante em favor da tese encampada pela decisão a quo, no sentido de que a compensação não poderia gerar os efeitos da denúncia espontânea.

Como explica Thais de Laurentiis, a ratio decidendi dos acórdãos baseia-se exclusivamente no fato de a extinção do crédito tributário por meio de compensação estar sujeita à condição resolutória de sua homologação, conforme determina o art. 74, §2º da Lei nº 9.430/96⁵, adotando a tese já suficientemente rechaçada anteriormente.

*Aduz essa Conselheira, no seu voto vencedor no Acórdão nº 3402-003.486, que em razão do próprio conceito de compensação tributária, qual seja, sistemática que acarreta num encontro de contas, tendo como resultado a extinção de duas obrigações contrapostas: relação jurídica tributária, em que o contribuinte tem débito perante o Fisco; e relação jurídica de restituição de indébito ou ressarcimento, na qual o contribuinte tem direito a crédito a ser pago pelo Fisco, até o limite que se equivalerem (artigo 170, CTN e artigo 74 da Lei n. 9.430/96). **Há, portanto, concomitante pagamento de tributo e restituição do indébito ou ressarcimento do tributo.** Ou seja, na compensação tributária há sim pagamento, com o único diferencial de que tal pagamento ocorre simultaneamente com a*

⁵ LAURENTIIS, Thais de. Compensação Tributária e Denúncia Espontânea: Uma análise crítica da jurisprudência do STJ. In Estudos de direito processual e tributário e em homenagem ao Ministro Teori Zavascki. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018, p.1161.

restituição ou ressarcimento de tributos, de modo que tal encontro de contas se anulam mutuamente.

Vejamos, por exemplo, o precedente firmado no REsp 1.122.131/SC, de relatoria do Min. Napoleão Nunes, no qual se reconhece que a compensação é espécie de pagamento:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9º. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELLECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. Trata-se de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício; circunstância que o Recorrente afirma comportar a incidência do art. 9º., caput da MP 303/06, o qual prevê hipóteses de desconto nos débitos tributários.

2. O art. 9º. da MP 303/2006 criou, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos arts. 1º. e 8º., a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (compensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal.

3. É usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma pletora de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.

4. Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no

qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito). Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9o. da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade ex officio, como se deu neste caso.

5. Ainda que não se considerasse que a compensação configura, na hipótese específica destes autos, uma modalidade de pagamento da dívida tributária, ganha relevo o fato de a compensação ter sido realizada de ofício, pois demonstra que o Fisco suprimiu até mesmo a possibilidade de o contribuinte, depois de receber o valor que lhe era devido, resolver aderir à forma favorecida de pagamento, prevista no art. 9o. da MP 303/06.

6. A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do fiscal na arrecadação de tributos, por legítima que seja essa pretensão, porquanto os dispositivos que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas, sendo essencial, para o propósito pacificador, a atuação judicial de feito moderador.

7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido. (REsp 1122131/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2016, DJe 02/06/2016)

E por fim, no âmbito do CARF, pode-se apontar pronunciamentos recentes favoráveis, no âmbito das Câmaras Superiores, ao pedido do contribuinte, a exemplo do Acórdão CSRF nº 9101-003.559, julgado em Abril de 2018, cujo voto vencedor foi redigido pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, cujo fundamento é expresso neste trecho:

Nesse rumo, o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o pagamento do tributo é realizado através da compensação. Isso porque a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, ainda que sob condição resolutória de sua ulterior homologação, conforme previsto no art. 74 da Lei n.º 9.430/96, ou seja, informada a compensação, o crédito tributário se extingue, desde logo, exceto se o Fisco não o homologar. Ademais, o próprio CTN prevê, no art. 156, II, que a compensação extingue o crédito tributário, não havendo razão para não equipará-la a pagamento.

No mesmo sentido, digno de nota é o Acórdão CSRF nº 9101-003.688, de relatoria do Conselheiro Luís Flávio Neto, e julgado em Agosto de 2018, no qual aduziu:

De início, é necessário observar que o legislador nem sempre utiliza o vocábulo “pagamento” no sentido de quitação em dinheiro, valend-ose deste em sua acepção 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. (...)

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.

Desse modo, verificamos que há essa orientação prevalente no âmbito da CSRF, na linha por nós aduzida.

Conclusão

Ante o exposto, votamos por dar Provimento Parcial ao Recurso Voluntário, determinando o retorno dos autos à DRF para analisar o crédito pleiteado.

É como voto.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47, do Anexo II, do RICARF, voto dar provimento parcial ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto