



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.001859/2004-32
ACÓRDÃO	9303-015.599 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	18 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CIA. HERING

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/1989 a 31/12/1990

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. EXTINÇÃO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO POR COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária. Isso 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, em consequência, a incidência de juros e multa moratórios. Precedentes do STJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 18 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 3201-010.099, de 19 de dezembro de 2022, proferido pela 1ª Turma da 2ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento deste CARF, que por voto de qualidade, decidiram pelo provimento do Recurso Voluntário, para, em síntese, reconhecer a aplicação da denúncia espontânea no pagamento realizado em relação ao débito confessado e pago por meio de DCOMP, cujo efeito é o de afastar a exigência de multa de mora.

O aresto recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1989 a 31/12/1990

COMPENSAÇÃO. EXTINÇÃO DE DÉBITOS EM ATRASO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE.

A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, antes de qualquer procedimento da Administração tributária e no mesmo momento da apresentação da declaração com efeitos de confissão dívida, extingue débitos vencidos via compensação.

Assim decidiu o colegiado:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho e Márcio Robson Costa, que negavam provimento.

A recorrente, com arrimo nos paragonados 1402-002.309 e 3301-01.282, suscitou a divergência em relação à matéria **“3.1 Equiparação de compensação a pagamento para fins de aplicação da denúncia espontânea”**. Defende que *“restou assentado o entendimento que a lei elegeu apenas o pagamento para a caracterização da denúncia espontânea, sendo cabível a exigência da multa de mora sobre o tributo extinto por compensação pleiteada após a data de seu vencimento”* e que *“a divergência de teses se deu, portanto, em situações fáticas semelhantes única e exclusivamente por entenderem os paradigmas, à contrariedade da decisão hostilizada, de que não seria cabível a*

aplicação do multicitado instituto da denúncia espontânea para exclusão da multa moratória no caso de compensação do crédito tributário”.

No Exame de Admissibilidade, realizado na data de 24 de março de 2023, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68 do Anexo II do RICARF, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificada do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade, o sujeito passivo apresentou suas Contrarrazões, no sentido de não conhecer o Recurso Especial Fazendário, posto que ausente o cumprimento dos requisitos necessários à sua admissibilidade, previsto no art. 67, §§ 1º e 9º do RICARF. Nesse sentido, afirma que *“ambos os paradigmas pontuados pela Recorrente – Acórdãos nº 1402-002.309 e 3301-001.282 – não tratam de situações fáticas idênticas, tampouco semelhantes ao presente caso, uma vez que lá no primeiro se discute compensação de débitos de PIS com créditos de pagamento a maior de IRPJ estimativa e no segundo se discute compensação de saldo devedor de CSLL com crédito de PIS-Exportação”*. No mérito, requer o desprovemento do recurso, para fins de manter o Acórdão 3201-010.099, proferido pela 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Seção. Defende que *“apesar das distinções que possam existir entre a compensação e o pagamento em espécie, ambos são modalidades de extinção do crédito tributário, devendo ser equiparadas para fins de incidência do art. 138 do CTN”*. Destaca que *“o crédito levado à compensação já foi reconhecido (fls. 31/34), não existindo dúvida em relação ao direito creditório, sendo que o motivo da glosa se deu, tão somente, por não ter sido incluído a multa de mora na DCOMP”*. Nesse sentido cita o REsp 1.122.131/SC.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Pública:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Pública é tempestivo, como atestado pelo Despacho Decisório de Admissibilidade, e atende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, devendo, portanto, ter prosseguimento. É o que se passa a demonstrar.

Confrontando o Acórdão ora recorrido e os arestos paragonados (**1402-002.309** e **3301-01.282**), verifico haver similitude fática e divergência interpretativa, haja vista que ambos

tratam sobre a compensação e equivalência a pagamento (ou não) para fins de caracterização de denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN.

O Colegiado *a quo* considerou que a compensação é meio apto para configurar a denúncia espontânea, exonerando a multa, como constatado da própria ementa: “A *denúncia espontânea* resta configurada na hipótese em que o contribuinte, antes de qualquer procedimento da Administração tributária e no mesmo momento da apresentação da declaração com efeitos de confissão dívida, extingue débitos vencidos via compensação”.

Por outro lado, a decisão indicada nº 1402-002.309, interpretando o art. 138 e 156, I, do Código Tributário Nacional - CTN, asseverou que somente o pagamento, entendido de modo estrito, é capaz de configurar a denúncia espontânea, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Acórdão de nº 1402-002.309

Processo nº 10880.929074/201003

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 1402-002.309 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 15 de setembro de 2016

Matéria DCOMP DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Recorrente KIMBERLY CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

PER/Dcomp. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. MULTA DE MORA. CABIMENTO.

Às declarações de compensação (PER/DCOMP) não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que a extinção do crédito tributário por pagamento (art. 156, I, do CTN) não se confunde com a extinção por meio de compensação (art. 156, II do CTN). Sob essa ótica, cabível a exigência da multa de mora sobre o tributo extinto por compensação pleiteada após a data de seu vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei, que votaram por dar provimento. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

Na configuração da divergência, apresenta-se ainda o acórdão nº 3301-01.282, cuja ementa segue integralmente transcrita:

Acórdão nº 3301-01.282

Processo nº 13618.000133/200592

Recurso nº 900.511 Voluntário

Acórdão nº 3301-01.282 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 26 de janeiro de 2012

Matéria PIS

Recorrente FUCHS AGRO BRASIL LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2005 a 30/04/2005

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NECESSÁRIO O PAGAMENTO.

Dentre as modalidades de extinção do crédito tributário o legislador elegeu apenas o pagamento, no caso de denúncia espontânea.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Antônio Lisboa Cardoso, Fábio Luiz Nogueira e Maria Teresa Martínez López. Fez sustentação oral o advogado Alex dos Santos Ribas, OAB: 83823/MG. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Taveira e Silva.

Dessa forma, estando bem caracterizada a divergência jurisprudencial, cabe o conhecimento do Recurso Especial.

II – Do mérito:

A matéria a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, suscitada pela Fazenda Nacional, se resume à possibilidade ou não, de se considerar a compensação de débitos como apta a configurar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, de forma a equiparar a compensação ao pagamento, e consequente afastar a multa de mora na liquidação de débitos em atraso, caso o direito creditório apontado pelo sujeito passivo seja reconhecido.

Eis o 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.

Com efeito, o acórdão recorrido restou perfilhado a compreensão de que com o advento da Lei nº 8.383/1991 e, posteriormente, com a Lei nº 9.430/1996, o instituto da compensação passou a ser normatizado em lei de forma ampla, sendo uma modalidade comum, par a par com o pagamento, e por essa razão *“que o art. 138 do CTN não pode ser interpretado somente literalmente, devendo-se levar em conta, também, os métodos de interpretação lógico e teleológico, pois, conforme já dito, o dispositivo legal visa a estimular a regularização da situação fiscal do contribuinte junto ao Fisco, antes de qualquer procedimento fiscal, recolhendo-se os tributos devidos, já vencidos, acrescidos somente de juros de mora”*.

A Fazenda Nacional sustenta, em suma, que *“o legislador elegeu somente o pagamento como forma de excluir a responsabilidade da infração pela denúncia espontânea. Logo, a compensação, meio adotado pelo contribuinte para extinguir o crédito tributário, não pode afastar a incidência da multa de mora no presente caso”*. Ao final conclui *“que tratando-se de restituição de crédito relativo a tributo administrado pela RFB, esta deve-se realizar com o acréscimo de juros Selic acumulados mensalmente e de juros de um por cento no mês em que houver a entrega da declaração de compensação, da forma que procedeu a delegacia de origem”*, nesse sentido, cita o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, o caput do art. 36 da IN RFB nº 900/2008 e art. 161 do Código Tributário Nacional.

Em sede de Contrarrazões, o sujeito passivo defende que *“muito embora o artigo 138 do CTN se referir a pagamento, não se deve perder de vista que ele tem como função estimular o contribuinte a regularizar seus débitos para com o fisco, concedendo o benefício de afastar a multa de mora que agrava a exação em até 20%”*. Conclui que *“apesar das distinções que possam existir entre a compensação e o pagamento em espécie, ambos são modalidades de extinção do crédito tributário, devendo ser equiparadas para fins de incidência do art. 138 do CTN”*. Ressalta que a jurisprudência da CSRF reconhece a equivalência da compensação a pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea.

Inicialmente, conforme tenho defendido em vários julgados, pela leitura do caput do art. 138, do CTN, a denúncia espontânea exclui a responsabilidade dos tributos se acompanhada do pagamento, instituto jurídico notoriamente distinto da compensação. Analisando a *mens legis*, poderíamos perquirir que o legislador teve a intenção de criar a denúncia espontânea como um estímulo aos contribuintes a se manterem regulares perante o Fisco. Nesse sentido, faz-se mister trazer à colação o entendimento do eminente Hugo de Brito Machado, em sua obra *“Curso de Direito Tributário”*, 27ª Edição, Malheiros, página 184: *“O Art. 138 do Código Tributário Nacional é um instrumento de política legislativa tributária. O legislador estimulou o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, premiando o sujeito passivo com a exclusão*

de penalidades quando este espontaneamente denuncia a infração cometida e paga, sendo o caso, o tributo devido” (27ª Edição, Malheiros, fl.184).

É certo que o próprio artigo 156, em seu inciso II, elege a compensação também com o forma de extinção do tributo. No entanto, se o legislador pretendesse contemplar a compensação, ou outras formas de extinção do crédito, a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, não teria escrito somente “pagamento” no caput do referido artigo.

Com relação ao *meritum causae*, esta 3ª Tuma da CSRF, realinhou com a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça que **“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”** (AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 17/10/2018), confirmando o entendimento, também unânime, da 2ª Turma daquele Tribunal no AgInt no AREsp no 1.687.605/RJ (DJe 03/12/2020). Nesse sentido os acórdãos: 9303-008.370, de 20/03/2019; 9303-008.796, de 14/06/2019; 9303-014.401, de 21/09/2023; 9303-014.698, de 22/02/2024; 9303-014.735, de 12/03/2024.

A propósito, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, é assentada a distinção entre compensação e pagamento, para efeitos de configuração de denúncia espontânea:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. ART. 156, II, DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA DA SÚMULA N. 282/STF. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Código de Processo Civil de 2015.

II - **Esta Corte tem firme compreensão segundo a qual 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 de sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.**

III - Rever o entendimento do tribunal de origem, com o objetivo de acolher a pretensão recursal para reconhecer que estão presentes os requisitos da denúncia espontânea, demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula n. 07/STJ.

IV - É entendimento pacífico desta Corte que a ausência de enfrentamento da questão objeto da controvérsia pelo tribunal a quo impede o acesso à instância especial, porquanto não preenchido o requisito constitucional do prequestionamento, nos termos da Súmula n. 282 do Supremo Tribunal Federal.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido. (AgInt nos EDcl no REsp n. 2.040.611/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 5/6/2023, DJe de 7/6/2023.) (grifou-se)

Dos precedentes acima invocados, restou dominante o entendimento de que em casos que o alegado “pagamento” operou-se com o envio de DCOMP, ou seja, por meio de compensação, não enseja o benefício do art. 138 do CTN, que é incompatível com a expressão “*do pagamento do tributo devido e dos juros de mora*” nele contida, haja vista que uma das características para o benefício da denúncia espontânea é o pagamento em sentido restrito para sua ocorrência, conseqüentemente, é de ser reformado o acórdão recorrido, restabelecendo-se a exigência da multa moratória.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito dar provimento.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green