



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14033.000375/2008-62
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.253 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 18 de abril de 2024
Recorrente OI S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2001, 2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE EM CASO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O benefício da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN não se aplica aos casos de compensação tributária, pois nessa situação a extinção do débito está condicionada à posterior homologação pelo Fisco. Se essa homologação não ocorrer, o crédito tributário não será considerado pago, resultando na incidência de encargos moratórios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte, em face do acórdão nº 1402-005.693 (fls. 208/212), o qual negou provimento ao recurso voluntário, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2001, 2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

No caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, é inaplicável o instituto da denúncia espontânea (CTN-138), visto que o fisco já tem conhecimento da inadimplência do crédito - auto constituído pela entrega da DCTF - o que descaracteriza a espontaneidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart, Bárbara Santos Guedes e Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça.

O litígio em questão está relacionado a uma Declaração de Compensação (Dcomp) que foi apresentada, na qual o despacho decisório aprovou parcialmente a compensação solicitada. Isso ocorreu porque o débito listado na declaração já estava vencido, e a multa incidente sobre o mesmo não foi considerada no momento do pedido.

Em sua defesa, a contribuinte alega que houve a ocorrência da denúncia espontânea conforme o artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), aplicável ao caso. Também é argumentado que, devido a um erro, o mês correto do direito pleiteado não foi mencionado.

O acórdão recorrido esclareceu que não há qualquer objeção quanto ao direito creditório, o qual foi integralmente reconhecido. A questão girou em torno a aplicação do instituto da denúncia espontânea quando do pedido de compensação por ela formulado. De acordo com o acórdão recorrido, o art. 138 do CTN é taxativo no sentido de que a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento do tributo, e a compensação é modalidade diversa de extinção do crédito tributário.

Em seu Recurso Especial de fls. 227/244, a contribuinte apresentou como paradigmas os acórdãos nº 9303-011.117 e nº 9101-003.687. O despacho de admissibilidade de fls. 265/272 deu seguimento ao recurso haja vista a constatação de dissídio interpretativo.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 274/279.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

I. CONHECIMENTO

Trata-se o presente processo de pedido de compensação da contribuinte, em que os débitos informados foram declarados quando já vencidos, porém sem o devido acréscimo de multa de mora. Após análise, a compensação foi homologada parcialmente por conta de não

haver direito creditório disponível para extinguir integralmente o débito, eis que informados sem a multa.

A RECORRENTE, com base no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), alega que há denúncia espontânea, e consequentemente, a dispensa da aplicação da multa de mora. Com base nisso, almeja que seja integralmente homologado o seu pleito.

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 208/212):

O art. 138 do CTN é taxativo na sua disposição que a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento do tributo.

Não há condições de considerar a compensação como forma de pagamento por se tratar de uma extinção do crédito tributário, pois há outras modalidades de extinção elencados no art. 156 do CTN.

Igualmente, não há, até o momento, nenhuma norma no âmbito do Ministério da Fazenda e nem precedente que vincule este Conselho para tal entendimento de se aceitar tal situação.

[...]

Ou seja, tal decisão segue a linha que difere a situação de pagamento e compensação para fins de reconhecimento da denúncia espontânea.

Neste sentido, deve haver a aplicação de multa de mora no caso concreto, o que acarretaria um crédito menor do que o débito declarado/confessado (incluindo a multa de mora) em PER/Dcomp. Seria um caso de imputação proporcional, que está perfeitamente legal.

Por outro lado, os paradigmas apresentados possuem as seguintes ementas:

9303-011.117

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/10/2003

COMPENSAÇÃO. EQUIVALENTE A PAGAMENTO. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO.

Efetuada a compensação (via Declaração de Compensação) considera-se como equivalente a pagamento, é de ser afastada a cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal, como é o caso dos presentes autos.

9101-003.687

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. 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.

Por oportuno, transcreve-se trecho do voto condutor deste último acórdão nº 9101-003.687:

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 (sic), mas de reconhecimento do âmbito de incidência prescrito pelo legislador. Não há que se falar, por conseguinte, em ofensa ao art. 111 do CTN.

Por todo o exposto, voto por conhecer e DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

Ou seja, tanto o caso recorrido como o paradigma envolvem a matéria de a incidência ou não da multa de mora sobre débitos compensados após seu vencimento. Contudo, os trechos acima transcritos demonstram a divergência de entendimento.

Neste sentido, deve ser conhecido o recurso da Contribuinte.

II. MÉRITO

A RECORRENTE, com base no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), alega que há denúncia espontânea, e consequentemente, a dispensa da aplicação da multa de mora, no caso de apresentação de DCOMP relativa a débito vencido.

No entanto, entendo que não assiste razão ao contribuinte.

Verifica-se que, no presente caso, a declaração não fora acompanhada do pagamento correspondente, mas por compensação, mediante PerDcomp, não podendo ser confundido pagamento e compensação, haja vista que são formas distintas de extinção do crédito tributário, em que a primeira não está vinculada a nenhuma condição, enquanto a segunda extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação, seja expressa ou tácita.

O STJ já manifestou, em sede de recursos repetitivos, o entendimento no sentido de que configura denúncia espontânea a hipótese na qual o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito (sujeito a lançamento por homologação), retifica-a antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, noticiando a existência de diferença a maior, com o concomitante pagamento (Recurso Especial nº 1.149.022/SP).

Desta forma, para que ocorra a caracterização da denúncia espontânea, destaca-se a exigência de que seja efetuado o pagamento integral do tributo que não foi declarado previamente, junto com os juros de mora, antes de iniciado qualquer procedimento.

É certo que a compensação e o pagamento são formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, incisos I e II do CTN. No entanto, a primeira é medida extintiva sob condição resolutória de sua ulterior homologação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9430/96:

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.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

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

Assim, quando o contribuinte opta por apresentar um pedido de compensação em vez de efetuar o pagamento, a quitação do crédito tributário fica sujeita à posterior manifestação da autoridade fazendária sobre a homologação ou não do pedido de compensação. Se a homologação não ocorrer, por qualquer motivo, o crédito tributário declarado não será considerado pago, resultando na incidência de encargos moratórios.

Portanto, como a compensação depende da homologação pela autoridade fazendária, não se pode concluir que o contribuinte tenha realizado espontaneamente a denúncia do não pagamento do tributo e efetuado o pagamento integral, conforme previsto no artigo 138 do CTN. Dessa forma, ele não será beneficiado pelo instituto da denúncia espontânea. Resta, assim, evidente que a denúncia espontânea somente é considerada válida quando acompanhada do efetivo pagamento do tributo.

Tal entendimento está pacificado no STJ, no sentido que não configura pagamento para efeito do artigo 138 do CTN, a compensação do débito fiscal. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. APLICABILIDADE. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ.

1. O aresto regional não se afastou da orientação jurisprudencial firmada pela Primeira Seção deste Superior Tribunal, segundo a qual **não cabe 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 EDcl EREsp 1.657.437/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 17/10/2018).

2. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt no AREsp n. 2.002.199/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 11/9/2023, DJe de 14/9/2023.)

“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).

Portanto, diante de nítida distinção legal entre pagamento e compensação, no que se refere à denúncia espontânea, não merece razão a pretensão da contribuinte.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial da contribuinte para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim