



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16143.000208/2010-14
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.740 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 02 de setembro de 2021
Recorrente VOTORANTIM INDUSTRIAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O instituto da compensação, para efeitos de denúncia espontânea, não pode ser equiparado a pagamento, eis que ainda depende de posterior homologação, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa de mora por adimplemento efetuado a destempo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram por dar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocado(a)), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.740 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16143.000208/2010-14

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por VOTORANTIM INDUSTRIAL S/A (fls. 457 e seguintes) em face do acórdão nº 1402-003.411 (fls. 438 e seguintes), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

“COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

O instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN não pode ser aplicado aos casos de compensação tributária, que depende de posterior homologação, pois não equivalente a um pagamento. Em consequência, mantém-se a multa moratória imposta pela fiscalização.”

O processo versa sobre a compensação, apresentada por meio de PER/DCOMP, com utilização de direito creditório relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 659.836,64.

De acordo com o Despacho Decisório da Derat/SP, foi reconhecida a integralidade do crédito pretendido, mas as compensações apresentadas foram apenas parcialmente homologadas, porque parte dos débitos foram declarados à compensação pelo contribuinte após os seus respectivos vencimentos, mas sem computar o acréscimo da multa de mora. Em razão deste fato, o crédito, apesar de reconhecido, revelou-se insuficiente para todas as compensações pretendidas, conforme consta no detalhamento da compensação (fls. 95/96).

Na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário, a recorrente arguiu a necessidade de cancelamento das multas de mora, sob o argumento de que a **compensação dos referidos débitos gera os mesmos efeitos do pagamento** e, como tal, atende ao requisito previsto no art. 138 do CTN para caracterizar a **denúncia espontânea**.

Entretanto, tal tese não foi acolhida pela decisão recorrida, que estabeleceu a distinção entre a compensação e o pagamento, para fins de configuração do instituto, não admitindo a configuração da denúncia espontânea no caso da **compensação** dos débitos, o que ensejou o recurso especial do contribuinte com relação a esta matéria.

Como paradigmas de divergência, a recorrente apresentou os acórdãos nº 9101-003.559 e 9101-003.691, nos quais restou assentado, em síntese, o entendimento que defende, a tanto bastando, para demonstrá-lo, tão somente a reprodução de suas respectivas ementas:

Acórdão nº 9101-003.559:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE

A compensação é hipótese de extinção do crédito tributário contida na acepção do termo "pagamento" insito no art. 138 do CTN.”

Acórdão nº 9101-003.691:

“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.”

O recurso foi admitido por meio do despacho de fls. 512 e seguintes.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 518 e seguintes), para defender a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima, e a divergência jurisprudencial restou demonstrada. Dele conheço.

2. Mérito

O assunto é conhecido, já foi analisado por este colegiado, e já tive a oportunidade de sobre ele manifestar-me em outras oportunidades.

Trata a divergência acerca da aplicabilidade ou não do instituto da denúncia espontânea e, via de consequência, da multa moratória nos casos de compensação.

Cumpr-me, neste diapasão, reiterar, conforme vem decidindo este E. Colegiado, que a compensação tributária não traz em seu bojo o efetivo pagamento e que, portanto, não há que se falar em denúncia espontânea, neste caso.

Trago à colação recente julgado desta CSRF, de relatoria da Ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, o qual adoto em seus fundamentos, o que também fiz no acórdão de minha relatoria de número 9101-004.647, de 16 de janeiro de 2020. Senão vejamos:

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

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

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. **DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.**

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), **noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.**

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente **recolheu esse montante devido**, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira **confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea**, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de carácter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impuntualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (grifou-se)

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

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

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

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

[...]

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

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

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

Nesse sentido, tem-se recente decisão desta 1ª Turma da CSRF:

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE. Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. (Acórdão nº 9101-004.078, Sessão de 13 de março de 2019)

Naquela ocasião, o ilustre relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei, após observar que a questão da equiparação da compensação a pagamento, para fins de denúncia espontânea – art. 138, do CTN, não era pacífico no Superior Tribunal de

Justiça, inexistindo, até o momento, posicionamento em sede de recurso repetitivo (art. 1036, do CPC) no âmbito do E. STJ, consignou que:

Havendo, portanto, precedentes em ambos os sentidos, estaria este Colegiado livre para decidir em um ou outro sentido conforme a livre convicção de cada julgador.

Contudo, a partir da decisão acima transcrita – Resp 1.657.437/RS, o tema subiu, através de Embargos de Divergência, para julgamento por parte da 1ª Seção do STJ, a qual tem a incumbência de uniformizar os julgamentos exarados pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, competentes para julgamento naquele Tribunal em matéria tributária.

Veja-se decisão da C. 1ª Seção do E. STJ, exarada em setembro/2018:

AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. nº 1.657.437/RS (2017/00461010)

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA

Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ

Data do Julgamento: 12/09/2018

Data da Publicação: DJe 17/10/2018

EMENTA **TRIBUTÁRIO.** **COMPENSAÇÃO.** **CONDIÇÃO**
RESOLUTÓRIA. **DENÚNCIA** **ESPONTÂNEA.** **REQUISITOS.**
INOCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que 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. Precedentes.

2. Agravo interno desprovido. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. A decisão acima transitou em julgado em 14.12.2018. Desta forma, seguindo a decisão da 1ª Seção do E. STJ, que difere a situação de pagamento e compensação para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, mantenho a incidência legal da multa de mora no caso concreto, não reconhecendo a ocorrência da denúncia espontânea.

Assim, para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, compreende-se também que a compensação tributária, sujeita a posterior

homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo.”
(grifei)

Neste sentido, pelas mesmas razões de decidir, **nego provimento ao recurso especial.**

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no mérito, divergi do fundamentado voto da i. Relatora para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

O mérito do presente recurso consiste em definir se o instituto da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN, pode ser aplicado nos casos de compensação tributária. Compreendo que a resposta é positiva, conforme exposto no voto (vencido) do acórdão 9101-005.567, julgado em agosto de 2021, que peço licença para reproduzir:

A questão já foi objeto de análise por esta 1ª Turma da CSRF, embora em diferentes composições, sendo o entendimento desta Relatora convergente com o do paradigma 9101-003.559, de 5 de abril de 2018, assim como com os votos condutores dos acórdãos 9101-004.448, de 9 de outubro de 2019 e 9101-003.689, de 7 de agosto de 2018. Cito trechos deste último, de relatoria do então conselheiro Luis Flávio Neto, adotando-o como razões de decidir:

(...)

O art. 138 do CTN possui a seguinte redação:

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 núcleo da presente discussão consiste em saber se o termo “pagamento”, adotado pelo art. 138 do CTN (acima sublinhado), tem o sentido restritíssimo de “quitação em dinheiro” ou se contempla acepção mais ampla de adimplemento, abarcando, no caso, a compensação tributária.

De início, é necessário observar que o legislador nem sempre utiliza o vocábulo “pagamento” no sentido de quitação em dinheiro, valendo-se 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.

Primeiramente, note-se a redação do art. 150 do CTN:

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.

Note-se que o CTN utilizou a dicção “antecipar o pagamento” no sentido de antecipar o adimplemento sem prévio exame da autoridade administrativa. Não há dúvidas que o contribuinte, mediante declaração e compensação regularmente levadas a termo, irá consumir o típico “lançamento por homologação” tutelado pelo art. 150 do CTN.

Nesse sentido, merecem destaque os seguintes julgados, proferidos pela Primeira e Segunda Turma do STJ, que consideram indiferente o adimplemento dar-se mediante pagamento em dinheiro ou compensação tributária para a incidência do art. 150 do CTN:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ART. 74 DA LEI 9.430/96. MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS: LEI 10.637/02 E LEI 10.833/03. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NOV/1998. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO DA COMPENSAÇÃO. MAI/05. TRANSCURSO DE PRAZO SUPERIOR AO QUINQUÊNIO LEGAL. ART. 150, §4º, DO CTN. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PAGAMENTO ANTECIPADO.

1. No caso concreto, o crédito tributário foi constituído na data do protocolo do pedido de compensação (10/11/1998), por força do §4º do art. 74 da Lei n. 9.430/96. Logo, como até maio de 2005, a Administração não havia se manifestado sobre o referido pleito, ocorreu a homologação tácita prevista no §4º do art. 150 do CTN. 2. Recurso especial provido. (STJ, REsp 1320994/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/10/2014, DJe 22/10/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.238.000/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, SEGUNDA TURMA, DJe 29/06/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 27/08/2013)

(...)

Adentrando no mérito do presente recurso, verifica-se que, tal como se dá com os outros dispositivos citados, incluindo o art. 150 do CTN, embora o art. 138 do CTN, textualmente adote o termo “pagamento”, não procura restringir o instituto da

denúncia espontânea às hipóteses de quitação em dinheiro, requerendo o adimplemento em sentido amplo, o que inclui a compensação tributária.

A Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012, posteriormente cancelada pela Nota Técnica no 1 COSIT, de 12.06.2012, chegou a reconhecer de ofício, com o propósito de colocar fim aos litígios sobre a matéria, o sentido amplo de “pagamento”, para abranger hipóteses de adimplemento como a “compensação”, in verbis:

“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, aplicasse o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN”

O entendimento esposado pela Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012 não merece reparo.

Vale observar que a compensação efetuada pelo contribuinte possui efeito de pagamento, sob condição resolutória. Significa dizer que, se porventura a compensação não vier a ser homologada, perderá a eficácia a denúncia espontânea, com a exigência do débito tributário com a multa.

Não obstante tratar-se de matéria controversa, seja neste Conselho ou no e. STJ, é importante observar as decisões deste Tribunal que se alinham ao entendimento que acolho no presente voto. A Primeira e a Segunda Turma do STJ apresentam precedentes em que aplicam a norma do art. 138 do CTN de forma que o termo “pagamento” assuma a acepção de “adimplemento”. Conforme a interpretação levada a termo nos julgados a seguir, há denúncia espontânea mediante o adimplemento integral do débito tributário antes da ação fiscal, independentemente deste se dar mediante pagamento em dinheiro ou compensação:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição

resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.

3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.

(STJ, EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.

1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.

2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.

3. Agravo regimental improvido.

(STJ, AgRg no REsp 1136372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 18/05/2010,

Observe, ademais, que no acórdão 9101-004.448, de 9 de outubro de 2019, o redator designado Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto faz menção ao acórdão 1301-003.691, sessão de 24 de janeiro de 2019, de lavra do então Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, que, em suas palavras “em voto absolutamente brilhante sobre o tema, no qual, em resumo, demonstra-se à saciedade que o CTN, em inúmeras passagens, trata o termo “pagamento” no sentido de “adimplemento”, não havendo que se tomar o “pagamento” citado no art. 138 do CTN como a hipótese de extinção do crédito tributário prevista no inciso I do art. 156 do CTN”. Transcrevo, por oportuno, trechos daquele voto citado:

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.

[...]

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 lei 4:

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

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.

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) Prejudicada⁵.

[5 *Idem*, *ibidem*, p. 417.]

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 vênua, 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. 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, abrangendo 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 contrário 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." 6

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 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 9.430/96, 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 restituição ou ressarcimento de tributos, de modo que tal encontro de contas se anula 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 INTELECTIVA. 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)

(...)

Há diversas decisões de turmas ordinárias deste CARF neste mesmo sentido, tanto nesta 1ª Seção quanto na 3ª, podendo-se citar como exemplos os acórdãos 1301-003.69, de 24 de janeiro de 2019, 1201-001.827, de 27 de julho de 2017, 3301-004.081, de 23 de outubro de 2017, 3301-003.218, de 22 de fevereiro de 2017 e 3201-004.475 de 28 de novembro de 2018.

Não obstante, por questão de transparência, considero importante observar, por fim, que a matéria é fruto de ampla discussão e ainda está em amadurecimento neste CARF. Tanto é que assim que a posição acima não foi a que prevaleceu mais recentemente nesta 1ª

Turma da CSRF, como apontam os acórdãos 9101-004.670 e 9101-004.649, ambos de 16 de janeiro de 2020.

Diante disso, sugeri a seguinte ementa para este julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

DENUNCIA ESPONTÂNEA COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

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. Precedentes do CARF e STJ.

São essas as razões pelas quais, não sem antes reiterar a devida licença, orientei meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto do I. Relatora, registra-se aqui a discordância do seu posicionamento meritório, justificando o entendimento pela procedência do Recurso Especial da Contribuinte.

Em relação ao tema da denuncia espontânea manejada por meio de compensação pelos contribuintes, este Conselheiro, ainda no âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF já teve a oportunidade de - na condição de Relator - apreciar e julgar tal tema, como ilustra o v. Acórdão nº 1402-002.309, publicado em 11/10/2016.

Entende-se que existem inúmeras normas de Direito Tributário que equiparam o pagamento à compensação, em todos seus efeitos. Dessa forma, temos, inicialmente, que considerar que o art. 156 do CTN arrola ambas hipóteses como forma de extinção do crédito tributário, sem fazer qualquer distinção entre elas¹.

¹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

Por outro lado, é correto ponderar que existem requisitos e procedimentos formais específicos para o reconhecimento do crédito objeto de compensação, ao passo que as regras de quitação por recolhimento são mais simples e objetivas. Nesse esteira, pode-se alegar que o crédito compensado por DCOMP está sujeito a processo formal e específico para sua homologação, podendo ser denegado pela Fiscalização.

Voltando, agora, à análise dos efeitos da compensação, temos que o próprio § 2º, do art. 74, da Lei nº. 9.430/96, que regula a compensação por DCOMP, dispõe que *a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

Por sua vez, no que tange a tributos sujeitos a lançamento por homologação, o Parágrafo Único do art. 150 do CTN² traz previsão muito semelhante ao regular seu recolhimento (pagamento antecipado), rezando que o ***pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.***

É inegável que ambos normativos atribuem os mesmos efeitos e as mesmas condições para ambas modalidades de quitação tributária, inclusive se valendo o legislador da Lei Federal de redação idêntica àquela empregada no Codex Tributário, naquele parágrafo único do art. 150, em relação à extinção do crédito.

Diante disso, é seguro afirmar que tanto o pagamento, propriamente dito, como a compensação, por DCOMP, de tributos sujeitos a homologação, são igualmente

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

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

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

² 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.

condicionados às mesmas regras da verificação Fiscal, possuindo a mesma hipótese resolutiva e, logo, alcançam o mesmo grau de certeza creditória na satisfação dos débitos.

Confirmando tal equiparação, presente em vários segmentos do sistema normativo tributário nacional, o art. 28 da Lei nº 11.941/2009 alterou a redação do *caput* e inseriu parágrafos no art. 6º da Lei nº 8.218/91, equiparando as duas condutas do contribuinte (recolhimento e compensação), para fins de quitação de tributos federais³.

Não obstante, reforçando, mais uma vez, tal pensamento, ainda que não se reconheça que recolhimento e compensação são institutos idênticos de extinção do crédito tributário, em relação a tributos sujeitos a lançamento por homologação, confira-se trechos da Solução de Consulta COSIT nº 110, de 07 de maio de 2015, a qual teve como objeto situação em que o consulente indagava se a apresentação de DCOMP seria meio hábil para comprovar pagamento em operações de câmbio, exigido no art. 880 do RIR/99:

³ Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais:

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento;

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância

§1º No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento.

§2º A rescisão do parcelamento, motivada pela descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada.

§3º O disposto no caput aplica-se também às penalidades aplicadas isoladamente.

Relatório

A consulente questiona acerca da possibilidade de apresentação de Declaração de Compensação (Dcomp) como meio de comprovação da quitação de impostos nas operações de câmbio para remessas de valores ao exterior.

2. Afirma que a instituição financeira, autorizada pelo Banco Central do Brasil para efetuar as operações de câmbio, exige a comprovação do pagamento dos impostos nas remessas para o exterior, conforme determina o artigo 880 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 e, ainda, o art. 9º da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962. Questiona se o pagamento dos impostos sobre a operação de câmbio (IRRF e CIDE) pode ser comprovado com a compensação, mediante apresentação de Dcomp, utilizando créditos relativos ao ressarcimento de IPI.

(...)

Fundamentos

(...)

*Seção IV
Prova de Quitação*

[...]

Art. 880. O Banco Central do Brasil não autorizará qualquer remessa de rendimentos para fora do País, sem a prova de pagamento do imposto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 125, parágrafo único, alínea "c", e Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, art. 57, parágrafo único).

Parágrafo único. Nos casos de isenção, dispensa ou não incidência do referido tributo deverá ser apresentada declaração que comprove tal fato. (grifou-se)

7. O art. 880 do Decreto nº 3.000, de 1999 deve ser interpretado de forma sistêmica e observada a sua finalidade, que é a de regular quitação do tributo devido e do controle do crédito tributário, conforme se depreende do próprio título do Capítulo e da Seção em que o dispositivo encontra-se inserido.

8. A expressão “pagamento” nos termos do art. 125, parágrafo único do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, e do art. 9º, §1º da Lei nº 4.131, de 1962, ambos

anteriores à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), foi adotada no sentido de pagamento em espécie, até mesmo porque a compensação tributária era instituto expressamente vedado pelo art. 54 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (à época da criação dos dispositivos, a expressão pagamento era a única conhecida para a finalidade de defesa do crédito tributário):

Art. 54. Não será admitida a compensação da obrigação de recolher rendas ou receitas com direito creditório contra a Fazenda Pública.

9. Assim, ao art. 880 do Decreto nº 3.000, de 1999, deve ser dada interpretação sistêmica e conforme ao disposto no art. 170 do Código Tributário Nacional e no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1964, disposições a ele supervenientes, conforme se passa a expor.

10. O dispositivo tem por finalidade a defesa do crédito tributário (débito a pagar), que continua preservado na hipótese em análise em que sujeito passivo comprova a quitação do tributo devido por meio da compensação. Trata-se de situação em que a pessoa jurídica domiciliada no País apura determinado débito a pagar por ocasião da remessa de valores ao exterior e o confessa. Resta, assim, preservada a declaração da dívida a pagar por aquele que efetua a compensação.

11. Na hipótese, tem-se compensação efetuada pelo sujeito passivo, que, na condição de contribuinte ou responsável pela obrigação tributária (débito), confessa dívida na Declaração de Compensação (Dcomp), além de cumprir as demais obrigações acessórias. Referida dívida é considerada passível de compensação, observado o disposto no art. 41, §9º, da IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012 (que revogou a IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008).

(...)

17. A compensação deve observar todos os requisitos previsto nos arts. 170 e 170-A do CTN e no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Não se encontrando nesses dispositivos vedação à compensação para as hipóteses aqui questionadas, resta verificar ainda as vedações previstas nas leis específicas de cada tributo, o que exige sua análise em cada caso.

(...)

24. Em conclusão, no caso de operação de remessa de valores efetivada por pessoa jurídica domiciliada no País, mantida a finalidade de preservação do crédito tributário (débito a pagar), prevista no art. 880 do Decreto nº 3.000, de 1999, tratando o dispositivo da quitação de tributos por ocasião da remessa de valores ao exterior, e admitida a compensação como forma de extinção do crédito tributário nos termos da legislação específica, deve ser adotada interpretação conforme ao disposto no artigo 170 do CTN e no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, supervenientes ao dispositivo em referência. Logo, é permitida a comprovação da quitação desses tributos por meio da Dcomp.

Conclusão

25. Face o exposto e com base nos dispositivos legais acima referidos, responde-se à consultante que nos casos em que a pessoa jurídica domiciliada no País declara e retém débitos de IRRF (Royalties e Pagamento de Assistência Técnica e Renda e Proventos de Qualquer Natureza - códigos de receita nº 0422 e 0473) e da CIDE (Royalties-código de receita nº 8741), formalmente admite-se a compensação como forma de quitação do débito (crédito tributário), cumprida assim a finalidade de preservação do crédito tributário a que se refere o dispositivo. Em razão da superveniente previsão de compensação prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional e no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, é permitida a comprovação do pagamento a que alude o art. 880 do Decreto nº 3.000, de 1999, por meio da declaração de compensação.

26. Fica reformada a Solução de Consulta nº 60, de 27 de fevereiro de 2015.

No *caso*, acima apresentado, apesar de possuir objeto um tanto distinto do presente feito, a Administração Tributária federal afastou a literalidade do texto do art. 880 do Decreto 3000/1999, aplicando uma interpretação sistemática das normas vigentes, reconhecendo a eficácia da compensação como prova de pagamento, no sentido de ser apenas necessária uma verificação de vedação no próprio art. 74 da Lei nº 9.430/96 ou em lei específica do tributo a ser compensado. Concluiu a Receita Federal do Brasil que, no caso de não haver vedações expressas, a compensação faz as vezes do pagamento.

Transportando o raciocínio, primordial e fundamental, da Solução de Consulta COSIT nº 110/2015 para processo administrativo sob análise, há clara validação e endosso institucional da eficácia da compensação por DCOMP para fins de equivalência de efeitos a pagamento. Pelo menos, sem sombra de dúvidas, a interpretação literal do termo *pagamento* do artigo 138 do CTN, da qual tenta, agora, se valer o Fisco, cai por terra.

Satisfeita a demonstração da equiparação normativa dos efeitos dos institutos, pagamento e compensação, e a necessidade de uma interpretação sistemática, deve-se frisar que a jurisprudência, tanto administrativa como judicial, já enfrentou casos idênticos, decidindo sobre a matéria em questão.

O entendimento desse E. CARF, inclusive, nas C. Turmas Ordinárias da sua 1ª Seção, não é pacífico sobre o assunto, mas há um considerável número de decisões que acolhem a compensação como via para o contribuinte proceder legitimamente à denúncia espontânea, como o Acórdão nº 1201-004.427, de relatoria do I. Conselheiro Jeferson Teodorovicz, proferido recentemente pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção e publicado em 11/12/2020, exemplifica:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Exercício: 2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

A denúncia espontânea exclui a multa de mora.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea também se efetiva através do pedido de compensação (PER/DCOMP), ainda que sujeito a posterior homologação.

(destacamos)

O E. Superior Tribunal de Justiça, igualmente, possui decisões em sentidos opostos, inclusive exarados pela mesma C. Segunda Turma, curiosamente, publicados com muita proximidade. Ilustrando a posição favorável em relação utilização da compensação na manobra da denúncia espontânea, confira-se o seguinte julgado:

EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2013/0077613-7

Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 20/08/2015

Data da Publicação: DJe 11/09/2015

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, **anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos.** Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o

Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.

3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.

Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, acolheu os embargos de declaração, com efeitos modificativos, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Og Fernandes (Presidente), Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator. (Destacamos)

À luz de tantos elementos, a conclusão é que um sistema jurídico, então norteado pela lógica e pela dinâmica racional entre seus objetos, não deve comportar anacronismos ao contemplar efeitos distintos em relação a elementos que são manifestamente equiparados por diversas normas, inclusive, algumas delas, de ampla hierarquia kelseniana, alcance e abrangência.

Por tais fundamentos, é certa a ocorrência de denuncia espontânea, nos moldes do art. 138 do CTN.

Diante de todo o exposto, prestando novamente as devidas homenagens à I. Relatora, diverge este Conselheiro para dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella