



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001093/2009-93
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.184 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAU UNIBANCO HOLDING S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Data do fato gerador: 31/12/2008

COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.184 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16327.001093/2009-93

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra entendimento proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. No entendimento do Colegiado recorrido a extinção do crédito tributário mediante compensação equivale a pagamento do tributo para fins de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea prevista o art. 138 do CTN.

O Acórdão nº **1301- 004.320** que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Data do fato gerador: 31/12/2008

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTERIOR À ENTREGA DA DCTF. CARACTERIZAÇÃO. AFASTAMENTO DA MULTA MORATÓRIA.

A denúncia espontânea nos tributos lançados por homologação, sem prejuízo dos demais requisitos do art. 138 do Código Tributário Nacional, se caracteriza quando o pagamento ocorre antes da apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

Essa interpretação foi consolidada pelo STJ nos Recursos Especiais nº 886.462/RS (Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJe 28/10/2008) e (RESP 1.149.022/SP. Rel. Min. Luiz Fux. DJe 24/06/2010), julgados no regime previsto no art. 543C do Código de Processo Civil. Interpretação vinculante nos termos do art. 62A do Regimento Interno do CARF.

Citando como paradigmas os acórdãos 9303-006.011 e 1302-001.237, defende a União 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 condicionalmente o crédito tributário, não pode afastar a incidência da multa de mora no presente caso.

Intimado, o contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais e, em que pese o pedido genérico formulado em sede de contrarrazões, ratifico o despacho de admissibilidade para dele conhecer.

Conforme exposto no relatório, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional por meio do qual devolve a esta Câmara Superior o debate acerca da **possibilidade de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN**

aos casos em que o contribuinte opta pela compensação do crédito tributário denunciado. Para a União a aplicação do denúncia espontânea está condicionada ao pagamento do tributo.

A matéria foi recentemente apreciada por este Colegiado, me refiro ao **acórdão nº 9202-009.787**, cujos fundamentos do voto vencedor, apresentados pelo Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, adoto como razões de decidir:

Não obstante os substanciosos argumentos do ilustre relator, deles ousou dissentar no que concerne à equiparação da compensação ao pagamento - ambas formas de extinção do crédito tributário - para fins do disposto no artigo 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea.

Tenho entendimento firme sobre o assunto.

Em que pese a compensação seja, tal como o pagamento, uma das formas de extinção do crédito tributário, o ponto é que o *caput* do citado artigo 138 é claro ao mencionar que a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento. Ou seja, fosse essa a intenção do legislador, é dizer, admitir qualquer uma das hipóteses de extinção do crédito, teria encaminhado a norma nesse sentido, substituindo a expressão "*acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora*", por "*acompanhada, se for o caso, da extinção do tributo devido e dos juros de mora*".

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.

Some-se a isso, que com o advento da Medida Provisória nº 66/2002, a compensação declarada (DCOMP) passou a extinguir o crédito tributário, sob condição resolutoria de sua ulterior homologação, a teor do § 2º do artigo 74 da Lei 9.430/96.

Vale dizer, a extinção do crédito se dá de forma precária, já que dentre do prazo de 5 (cinco) anos, tal como estabelece o § 5º do mesmo artigo, o Fisco poderá, na forma da lei, não a homologar.

Nesse mesmo sentido, adoto ainda as razões de decidir do voto condutor do Acórdão de nº 9101-004.384, da lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner, julgado na sessão de 10/9/2019, nos seguintes termos:

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 DF CARF MF Fl. 697 Fl. 5 do Acórdão n.º 9101-004.384 -CSRF/1ª Turma Processo nº 16327.000268/2007-83 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 caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da

Resolução STJ 08/2008.

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)

Vale notar que o entendimento acima vem prevalecendo no Superior Tribunal de Justiça cujas decisões mais recentes concluem pela não aplicação do benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória, e esta não ocorrendo, implicará no não pagamento do tributo denunciado.

Vejamos:

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 / RJ, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento 30/11/2020)

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 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.

2. Agravo interno desprovido.

(AgInt no AREsp 1270551 / RS, Ministro GURGEL DE FARIA, Data Julgamento 20/10/2020)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE OFENSA AO ART. 1.022 DO CÓDIGO FUX. SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA NÃO PROVIDO.

1. As razões do Apelo Nobre indicam genericamente ofensa ao art. 1.022 do Código Fux, sem apontar, de forma clara e objetiva, em que consiste o suposto vício do acórdão recorrido e sem demonstrar a sua importância para o deslinde da causa. Não é suficiente, para tanto, a mera afirmação genérica da necessidade de análise, pelo julgado, de determinados dispositivos legais. Incidência da Súmula 284 do STF.

2. A Primeira Seção 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, DJe 17.10.2018.

3. Agravo Interno da Empresa não provido.

(AgInt no REsp 1798582 / PR, Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data Julgamento 08/06/2020)

Diante do exposto, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri