



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

Processo n° 16327.910475/2009-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.024 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria DCOMP PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO
Recorrente BANCO ITAU S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. ESTIMATIVA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 84. VINCULAÇÃO.

É possível o pedido de compensação de pagamento indevido ou a maior de estimativa mensal, conforme sumulado por este Órgão, o que vincula a decisão do Conselheiro.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO-CONFIGURAÇÃO.

A compensação não se equipara a pagamento para fins de configuração de denúncia espontânea. Não há denúncia espontânea condicional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil e Flávio Machado Vilhena Dias que davam provimento integral ao recurso.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

A Empresa acima qualificada apresentou em 23 de agosto de 2006 a DComp 41125.45063.230806.1.3.04-0905, visando compensar direito creditório relativo a pagamento indevido de estimativa de IRPJ de maio de 2005 com débito CSLL estimativa de outubro do mesmo ano.

A DEINF de São Paulo não homologou a compensação uma vez que o artigo 10 da Instrução Normativa nº 600, de 2005 vedava a utilização de crédito relativo a pagamento indevido ou a maior de estimativa para compensação. Tais valores deveriam compor o ajuste anual.

A Empresa apresentou Manifestação de inconformidade alegando que a IN 600 ultrapassou os limites da Lei ao vedar a compensação de crédito de estimativas pagas indevidamente, pois o § 3º do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, não trazia tal proibição.

Ao julgar a lide a 8ª Turma da DRJ de São Paulo considerou improcedente a manifestação de inconformidade, confirmando a proibição prevista no artigo 10 da IN nº 600, de 2005. Informou no relatório, que o processo administrativo nº 16327.910620/2006-52 estava sendo julgado na mesma sessão por se tratar de direito creditório oriundo do mesmo DARF.

O Banco, então, apresentou Recurso Voluntário, renovando os argumentos sobre a ilegalidade da vedação do artigo 10 da IN nº 600, de 2005, além de apresentar os fundamentos da efetiva liquidez e certeza do direito creditório que estava pleiteando.

Esta Turma Ordinária, em sessão de 25 de março de 2015, converteu o julgamento em diligência, reconhecendo a obrigatoriedade da aplicação da súmula CARF nº 84, que permite a compensação de crédito de pagamento indevido ou a maior de estimativa, mas considerando que o processo não estava suficientemente instruído para decidir sobre o direito creditório.

Assim, determinou a diligência para que a Unidade de Origem se pronunciasse sobre:

1) a existência do direito creditório alegado pelo Interessado, bem como sobre qualquer outra informação que entenda relevante para a adequada solução deste litígio; 2) juntar cópia da última DCTF retificadora/ativa do contribuinte relativa ao 2º Trimestre de 2005, mais especificamente as folhas relativas a CSLL por estimativa (Código da Receita: 2484), período de apuração Maio 2005, ou confirmar a veracidade da DCTF que já se encontra nos autos; 3) juntar cópia da última DIPJ/05 ativa, ano-calendário 2004, na sua integralidade, se manifestado sobre eventual utilização do direito creditório alegado nestes autos na composição de eventual saldo negativo do ano-calendário em questão (2004); e 4) por fim se manifestar sobre qualquer fato ou circunstância que entenda relevante para a adequada resolução desta lide.

No Relatório de Diligência de folhas 1458 a 1466, a autoridade responsável apresenta a seguinte conclusão:

Diante dos elementos aqui examinados e com as informações ora prestadas, considero como atendida a solicitação formulada pelo CARF e entendo que devem ser:

- homologada a compensação declarada no PER/DCOMP nº 41125.45063.230806.1.3.04-0905, conforme demonstrativo SAPO às fls. 1455/1457;
- homologada PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP nº 15950.82128.300806.1.3.04-6244, restando um saldo de débito não compensado de R\$ 222.290,10 por falta de crédito, conforme demonstrativo SAPO às fls. 1455/1457.

Portanto, além de tratar da DComp objeto deste processo administrativo, aquela autoridade apresentou conclusões sobre outra DComp (juntada às folhas 1270/1273).

Cientificada do resultado da diligência a Recorrente informou que a não homologação parcial da segunda DComp se deve à cobrança de multa de mora na DComp objeto deste processo administrativo, o que é um equívoco, uma vez que está acobertado pela denúncia espontânea.

O valor de R\$ 222.290,10, apontado na diligência como sendo o crédito faltante para a homologação da segunda DComp é exatamente a multa de mora descrita no Despacho Decisório de folha 14. Deve ser consignado que na descrição do débito a ser compensado na DComp apresentada não há referência a multa, que se encontra zerada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator

O Recurso é tempestivo e a representação é regular, pelo que conheço do Recurso Voluntário.

A questão que se apresenta neste processo não diz respeito a direito creditório, mas ao débito que se está compensando.

Inicialmente temos Despacho Decisório (fl. 14) e Acórdão da DRJ de São Paulo (fls. 22 /24) que negam o direito creditório sob o único fundamento de proibição de compensação de pagamento indevido ou a maior de estimativa, conforme estabelecia o artigo 10 da In nº 600, de 2005.

A contribuinte, em seu Recurso Voluntário, além de enfrentar a questão da ilegalidade do citado artigo da IN 600, apresenta razões quanto à liquidez e certeza de seu crédito, alegando alteração legislativa que permitia o emprego do regime de caixa para o reconhecimento de resultados positivos e negativos auferidos e incorridos nas operações realizadas em mercado de liquidação futura.

Talvez por esse motivo, esta Turma tenha entendido que o objeto litigioso englobava o fundamento do direito creditório, quando, em verdade, a lide estava limitada à questão da proibição legal de aproveitamento de crédito de pagamento a maior ou indevido de estimativa para compensação.

A situação piora quando a diligência solicitada apresenta conclusões sobre DComp que não é tratada neste processo e sobre a qual nada se sabe, pois a pesquisa em torno do processo administrativo que a DRJ afirmou estar sendo julgado conjuntamente com o presente não teve resultado.

Fato é que neste momento processual, invocar qualquer nulidade seria contraproducente, já que estamos tratando de um processo com mais de 12 anos, além de prejudicial ao contribuinte pela perpetuação da indefinição resultante. Além disso, julgar o crédito e o débito da DComp final 0905 não ultrapassa os limites desta lide e, estando presentes todos os elementos probatórios para a tomada de decisão, é o caminho certo a ser tomado.

Por outro lado, deixar de manifestar o entendimento sobre a existência ou não de denúncia espontânea, considerando a homologação do pedido de compensação com ou sem multa de mora, pode representar, também, prejuízo ao contribuinte pela indefinição quanto à segunda DComp.

Nessa ótica, a existência ou não de denúncia espontânea é a matéria indefinida, considerando que a autoridade administrativa responsável pela diligência apresentou conclusão quanto às demais matérias requeridas na Resolução.

Quanto ao crédito, afasto o fundamento do artigo 10 da IN 600, de 2005, independentemente do meu posicionamento pessoal quanto à incompetência do CARF para dizer da ilegalidade de instrução normativa, uma vez que a Súmula nº 84 é de aplicação obrigatória pelos Conselheiros e seu teor é de clareza celeste:

Súmula CARF nº 84: Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação.

Passo à análise do débito e da existência, ou não, de denúncia espontânea.

O Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos, decidiu que a denúncia espontânea alberga a figura das multas moratórias, desde que não tenha havido declaração prévia do contribuinte, *in verbis*:

Superior Tribunal de Justiça - 1ª Seção

REsp 1149022 / SP - 09/06/2010

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 consequente 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. Consequentemente, 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. Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Compareceu à sessão, o Dr. LUIZ PAULO ROMANO, pelo recorrente.

Pacificado e de aplicação necessária, à luz do § 1º, inciso II, alínea "b" do artigo 62 do RICARF, o entendimento de que a denúncia espontânea afasta a multa de mora.

Não tão pacífica porém, é a equiparação da compensação a pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea.

Tanto não é pacífico o entendimento que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) emitiu a Nota Técnica Cosit nº 1 em 18 de janeiro de 2012, equiparando compensação a pagamento para, cerca de seis meses depois, em 12 de junho de 2012, cancelar a referida Nota Técnica, por intermédio de outra Nota Técnica, a de nº 19, de 2012, que afirma textualmente:

6. Em consequência, conclui-se:

a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;

(...)

c) **não se considera ocorrida denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

(...)

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;

(...)

As decisões administrativas deste Conselho também tendem nos dois sentidos: os que equiparam compensação a pagamento: Acórdãos 1201-001.538, 3402-003.486, 1803-002.091, 1801-002.053, *e. g.*; e as que restringem o instituto da denúncia espontânea somente a pagamento: *v. g.* Acórdãos 1301-001.991, 1402-002.309, 3101-001.425, 9101-002.218.

A justiça já enfrentou a questão quanto aos parcelamentos, conforme se extrai da súmula do antigo Tribunal Federal de Recursos de nº 208:

SÚMULA Nº 208 A simples confissão da dívida, acompanhado do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.

Tese firmada no julgamento do *leading case*, REsp 1102577/DF no STJ na forma de recurso repetitivo assim se apresenta:

O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

Destaco trecho do voto:

Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e **só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito**. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do artigo art. 158, I, do mencionado Codex.

Feitas estas considerações, filio-me aos que entendem que não há como equiparar compensação a pagamento, pois não há como apagar o fato de a compensação ser condicional. Explico: se houver a equiparação e for afastada a multa de mora, uma vez implementada a condição resolutória, não há como realizar a cobrança da penalidade pelo atraso no pagamento, cuja existência seria insofismável.

Assim, débito confessado antes de qualquer atividade do Estado no sentido de constituí-lo, e compensado, só estará extinto com a homologação, tácita ou expressa, da compensação. Uma vez não homologada, o débito só será quitado no processo de cobrança, muito tempo depois da apresentação da DComp e da data de seu vencimento, pelo que, deve incidir a multa de mora.

Não há denúncia espontânea condicional. Não ocorreu a denúncia espontânea em relação ao débito de outubro de 2005, por não ter sido pago, mas compensado.

Nesses termos voto por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer integralmente o direito creditório pleiteado na DComp de final 0905 e homologar a compensação até o limite do crédito reconhecido com a incidência da multa de mora.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

A matéria controversa nos autos e que foi devolvida a este Conselho Administrativo de Recurso Fiscais pelo Recurso Voluntário apresentado, se refere, basicamente, ao reconhecimento ao não da denúncia espontânea nos casos em que, ao invés de realizar o pagamento em espécie, o contribuinte quita os débitos "denunciados" com créditos que detém junto ao sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, utiliza-se da compensação.

Contudo, antes de se analisar a possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea na compensação, deve-se pontuar que, ao presente caso, não se aplica o entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, através da sistemática de recursos repetitivos, de que a denúncia espontânea não é aceita quando há a prévia declaração (constituição) do crédito tributário, com o pagamento a destempo do tributo. O acórdão neste sentido recebeu a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 962.379/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

É que, como se depreende dos autos, a constituição do crédito tributário não se deu antes da transmissão do pedido de compensação.

Pois bem, pontuada essa questão, passa-se a analisar a possibilidade de se aproveitar dos benefícios da denúncia espontânea, quando, ao invés de realizar o pagamento em espécie do tributo, o contribuinte quita este através da compensação tributária.

Como sabido, o instituto da denúncia espontânea, que se assemelha ao do arrependimento eficaz no Direito Penal, pode ser caracterizado como a intenção (ou até mesmo opção) do contribuinte em "denunciar" eventual omissão do fato gerador, antes que se tenha iniciado qualquer procedimento de fiscalização por parte do sujeito ativo competente para instituir e cobrar o tributo. A sua previsão legal está na inteligência do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que tem 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 professor Luciano Amaro assim se pronuncia sobre o instituto da denúncia espontânea:

"Como já se viu, o objetivo fundamental das sanções tributárias é, pela intimidação do potencial infrator, evitar condutas que levem ao não-pagamento do tributo ou que dificultem a ação fiscalizadora (que, por seu turno, visa também a obter o correto pagamento do tributo).

Ora, dentro dessa perspectiva, é desejável que o eventual infrator, espontaneamente, 'venha para o bom caminho'. Esse comportamento é estimulado pelo art. 138 do Código, ao excluir a responsabilidade por infrações que sejam objeto de denúncia espontânea.

(...)

A denúncia espontânea afasta, portanto, a responsabilidade por infrações tributárias. Porém, 'se for o caso', ela deve ser acompanhada pelo pagamento do tributo devido e dos juros de mora; se o valor do tributo não for ainda conhecido, por depender de apuração, deve ser efetuado, no lugar do pagamento, o depósito da quantia arbitrada pela autoridade administrativa" (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. rev. e atual - São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 451)

Para corroborar com os ensinamentos da doutrina acima colacionada e para se esclarecer a essência do instituto da denúncia espontânea, que está arrimada, diga-se, no

princípio da boa-fé, que deve sempre nortear as relações entre contribuintes e o fisco, cita-se trecho do voto proferido pelo então Ministro do Superior Tribunal de Justiça Luiz Fux no Ag 737.506/RS. Confira-se os seus apontamentos:

"(...)

3. Ressalva do relator no sentido de que a denúncia espontânea, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o fisco, porquanto o agente infrator, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, adverte a mesma à entidade fazendária, sem que ela tenha iniciado qualquer procedimento para a apuração desses fundos líquidos.

4. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao decisum fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

5. Obedecida essa ratio essendi do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no art 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

6. Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de contraditio in terminis impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar "multa", cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal". (AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 737.506 - RS - 2006/0009862-4) (destcou-se).

Assim, neste ponto, pode-se afirmar que a denúncia espontânea é uma oportunidade de o contribuinte, em boa-fé, se antecipar à fiscalização, "denunciar" a ocorrência do fato gerador e quitar o crédito tributário, caso esse seja, de fato, devido, ficando, assim, livre das penalidade inerentes à mora no pagamento do tributo. O instituto é um estímulo que o legislador deu aos contribuintes, para que as obrigações tributárias sejam cumpridas, independentemente da atuação da fiscalização.

E, como mencionado acima, a discussão posta é saber se a compensação se equipara ao pagamento e se, naquele caso, admitir-se-ia a denúncia espontânea e, por consequência, estaria afastada a incidência da multa de mora, incidindo sobre o principal apenas os juros (recomposição monetária dos valores) pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária.

Neste ponto, não se pode perder de vista que a compensação é um encontro de contas entre credores mútuos e nela se pressupõe que o credor e o devedor tenham os mesmos direitos e deveres. Paulo de Barros Carvalho é cirúrgico nessa interpretação:

(...) Por outro lado, situação há em que o Fisco figura no pólo passivo da relação jurídica. Fala-se, nesse caso, em 'débito do Fisco', consequência do fato do pagamento indevido, e constituído, também, no consequente de outra norma individual e concreta.

Na compensação tributária são dissolvidas, simultaneamente, essas duas relações: (i) de crédito tributário e (ii) de débito do Fisco. Direitos e deveres funcionam como vetores de mesma intensidade e direção, mas de sentidos opostos, que se anulam.

A compensação é uma forma extintiva das obrigações em geral, encontrando fundamento de validade no artigo 368 do Código Civil: 'Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações se extinguem, até onde se compensarem'. No que concerne à obrigação do tributo, o Código Tributário Nacional acolhe o instituto, desde que, em homenagem ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, seja autorizado em lei. É a redação do artigo 170: (...) (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008 - 2ª edição. Pág. 477 e 478) (destacou-se)

E aqui pode-se afirmar que não há dúvidas: a compensação se equipara ao pagamento, produzindo o mesmo efeito, qual seja: a extinção do crédito tributário. Esta interpretação, inclusive, é fácil de ser percebida com a leitura dos incisos I e II, do artigo 156 do Código Tributário Nacional. Veja-se:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação; (...)

Esclareça-se que os institutos - o da pagamento e da compensação - se assemelham porque, no pagamento, o contribuinte entrega dinheiro em espécie à Fazenda Pública para quitar o débito tributário.

Na compensação, por sua vez, ao invés de entregar dinheiro, o contribuinte utiliza como "moeda de troca" um crédito que possui junto àquela Fazenda Pública, mas que tem o mesmo objetivo, qual seja: quitar o tributo e, assim, ver extinto o crédito tributário devido.

No âmbito federal, dentre outros dispositivos, a compensação é regulada pelo disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96. E a leitura do parágrafo 2º deste dispositivo não deixa dúvidas quanto ao efeito da compensação: a extinção do crédito tributário. Veja-se:

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.

(...)

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

E para colocar uma pá de cal nesta equiparação, colaciona-se abaixo ementa de julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, em que a Corte deixa clara a posição de que pagamento (gênero) e compensação (espécie) são idênticos e produzem os mesmos efeitos. Confira-se:

*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 pletera 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.

(...)

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 feição 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)

Assim, em que pese o citado artigo 138 do CTN falar em "pagamento do tributo devido", entende-se que a interpretação do dispositivo deve ser feita de forma sistemática com todo o ordenamento jurídico, interpretação que não leva à outra conclusão senão à equiparação do pagamento à compensação, exatamente por produzirem os mesmos efeitos jurídicos.

Não se pode perder de vista, neste sentido, que o dispositivo da denúncia espontânea, como mencionado, prestigia o adimplemento espontâneo e em boa-fé da obrigação tributária pelo contribuinte, pouco importando o modo pelo qual isso ocorra. O único requisito é que não tenha se iniciado qualquer medida fiscalizatória por parte do ente tributante e que o tributo seja quitado em sua integralidade.

O entendimento aqui exposto, ainda que a jurisprudência administrativa seja oscilante, é acompanhado por julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como se depreende das seguintes ementas:

Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. A denúncia espontânea também se configura com a quitação do tributo formalizada por meio de compensação, pleiteada anterior ou contemporaneamente à declaração do débito, devendo ser afastada a imposição da multa de mora. (Número do Processo 10675.900823/2008-13 - Acórdão nº 1801-002.053 - Data 30/07/2014)

.....

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 15/12/2004, 15/01/2005

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. TRIBUTOS DA MESMA ESPÉCIE.

O aproveitamento do pagamento a maior de um débito para extinção de outros débitos, ainda que do mesmo tributo, só se faz por compensação, incidindo, portanto, os acréscimos legais devidos na compensação após o vencimento do débito.

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A correta declaração e o pagamento ou compensação antes de qualquer medida de fiscalização são requisitos para o reconhecimento da denúncia espontânea. (Número do Processo 10680.726869/2011-91 - Acórdão nº 3301-003.218 - Sessão de 22/02/2017)

E, em recente decisão, a Câmara Superior de Recursos Fiscais se manifestou no mesmo sentido. Confira-se a ementa do julgado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

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. (Número do Processo 15374.000506/2005-61 - Acórdão nº 9101-003.559 - Sessão de 05/04/2018)

Como se não bastasse, o próprio Superior Tribunal de Justiça tem precedentes que admite a aplicação da denúncia espontânea naqueles casos em que houver o pagamento do crédito tributário via compensação, inclusive. Veja-se:

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.

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

Pela inteligência da melhor doutrina, dos precedentes administrativos e judiciais citados no decorrer deste voto e, em especial, pela interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio, portanto, outra não pode ser a conclusão, senão pelo reconhecimento da aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos em que o contribuinte quita o crédito tributário "denunciado" através de compensação administrativa.

Por todo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Conselheiro