



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16403.000027/2009-46
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.050 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 09 de dezembro de 2020
Recorrente PINC IS TIGRE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.

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 voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran (relatora) e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3001-000.602, de 21 de novembro de 2018 (fls. 178 a 189 do processo eletrônico), proferido pela Primeira Turma Extraordinária de Julgamento deste CARF, decisão que por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de compensação protocolado pelo Contribuinte com utilização de crédito de ressarcimento de IPI do 1º trimestre de 2004. Foi emitido o despacho decisório homologando parcialmente os PER/DCOMPs 02229.38607.150404.1.3.01-0944 e 40116.28167.120504.1.3.01-4198, restando um saldo de principal de R\$ 7.541,20. O crédito solicitado foi inteiramente reconhecido, no montante de R\$ 267.984,10.

Devidamente notificado, o Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese que o procedimento levado a termo no despacho decisório para a implementação das compensações está incorreto, dado que foram cobrados multa e juros de mora sobre os débitos compensados, o que não seria compatível com o fato da interessada já ter em sua escrita fiscal o saldo credor de IPI ao tempo em que se materializaram os débitos compensados, e, ainda, seu procedimento estaria abrangido pela denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN.

A DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

RECURSO VOLUNTÁRIO. ADOÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA REPRODUÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO.

Registrando o relator que as partes não apresentaram novas razões de mérito perante o Carf e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida, é facultado a transcrição dos termos da decisão de primeira instância, como fundamento para decidir a controvérsia.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. DÉBITOS VENCIDOS. COMPENSAÇÃO ACIMA DO LIMITE DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO. MULTAS E JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

No procedimento de imputação dos débitos compensados, em face do direito creditório reconhecido, a data de valoração a ser considerada é a da transmissão do respectivo PER/Dcomp. Estando referidos débitos vencidos nesta ocasião, cabe a imputação de multa e os juros de moratórios. Se do confronto do crédito e débito restar diferença em desfavor do declarante, ocorrendo, por consequência, a compensação declarada sem cobertura em crédito suficiente, o contribuinte sujeita-se a cobrança da diferença.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 235 a 240) em face do acórdão recorrido que negou provimento ao Recurso Voluntário, a divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito à incidência da multa e juros moratórios nos casos de compensação, sob o argumento que a “compensação” trata-se de hipótese de extinção do crédito e, assim sendo, produzindo o mesmo efeito que o pagamento.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, o Contribuinte apresentou como paradigmas os acórdãos de n.ºs 1302-002.673 e 3802-003.662. A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópias de inteiro dos acórdãos paradigmas – documentos de fls. 241 a 257.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 261 a 265, sob o argumento que no acórdão recorrido manteve-se a exigência da multa moratória pelo fato da declaração de compensação ter sido apresentada após o vencimento do crédito tributário, por entender que ao instituto da compensação tributária não é aplicável o art. 138 do CTN que pugna pela exclusão da penalidade em caso de denúncia espontânea, antes de qualquer ação fiscal, enquanto no acórdão paradigma entendeu-se que também na hipótese de extinção do crédito tributário por compensação seria aplicável a denúncia espontânea prevista no art. 138/CTN.

Desta forma, restou-se comprovada a divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 267 a 273 manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.. 261 a 265

Do Mérito

No mérito, cinge-se a controvérsia à exclusão da multa de mora em razão de suposta caracterização de denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, pela compensação.

Foi emitido o despacho decisório n.º de rastreamento 804824906 (fl. 17), homologando parcialmente os PER/DCOMPs 02229.38607.150404.1.3.01-0944 e 40116.28167.120504.1.3.01-4198, restando um saldo de principal de R\$ 7.541,20, conforme abaixo:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analizadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte:

- Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 267.984,10

- Valor do crédito reconhecido: R\$ 267.984,10

O valor do crédito solicitado/utilizado foi integralmente reconhecido.

O crédito reconhecido foi Insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual HOMOLOGO

PARCIALMENTE a compensação declarada nos seguintes PER/DCOMP:

02229.38607.150404.1.3.01-0944 40116.28167.120504.1.3.01-4198

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 28/11/2008.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
7.541,20	1.508,23	4.824,81

Para informações complementares da análise de crédito, identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, detalhamento da compensação efetuada, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, na opção Serviços ou através de certificação digital na opção e-CAC, assunto PER/DCOMP Despacho Decisório.

Enquadramento Legal: Art. 11 da Lei nº 9.779/99; art. 164, Inciso I, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O crédito solicitado foi inteiramente reconhecido, no montante de R\$ 267.984,10. Abaixo o Detalhamento da Compensação relativo ao despacho decisório proferido de fls. 22 e 23):

DCOMP N.º: 40116.28167.120504.1.3.01-4198

Detalhamento da Compensação, Valores Devedores e Emissão de Darf

DCOMP N.º: 40116.28167.120504.1.3.01-4198 Situação: homologada parcialmente
Data de transmissão da DCOMP: 12/05/2004
Data de valoração: 12/05/2004
Crédito Utilizado para Compensação em Valor Originário (R\$): 65.512,02
Crédito Utilizado para Compensação Valorado (R\$): 65.512,02

Impr. DARF	Processo de Cobrança	Código de Receita	PA	Expr. Monetária	Vencimento	Natureza	Valor declarado na DCOMP	Saldo devedor apurado para compensação (A)	Valor utilizado do crédito na data da valoração (R\$)			Valor amortizado do débito (B)	Saldo devedor (A - B)
									Principal	Multa	Juros		
	10940-903.397/2008-92	0561	01-04/2004	REAL	07/04/2004	Principal	51.275,07	51.275,07	45.432,68	5.247,47	454,33	45.432,67	5.842,40
	10940-903.397/2008-92	1708	01-04/2004	REAL	07/04/2004	Principal	870,69	870,69	0,00	0,00	0,00	0,00	870,69
	10940-903.397/2008-92	0561	02-04/2004	REAL	14/04/2004	Principal	192,70	192,70	192,70	17,80	1,92	192,70	0,00
	10940-903.397/2008-92	1708	02-04/2004	REAL	14/04/2004	Principal	729,95	729,95	729,95	67,44	7,29	729,95	0,00
	10940-903.397/2008-92	0588	02-04/2004	REAL	14/04/2004	Principal	193,20	193,20	193,20	17,85	1,93	193,20	0,00
	10940-903.397/2008-92	0561	03-04/2004	REAL	22/04/2004	Principal	1.184,58	1.184,58	1.184,58	78,18	11,84	1.184,58	0,00
	10940-903.397/2008-92	1708	03-04/2004	REAL	22/04/2004	Principal	193,61	193,61	193,61	12,77	1,93	193,61	0,00
	10940-903.397/2008-92	0588	03-04/2004	REAL	22/04/2004	Principal	104,37	104,37	104,37	6,88	1,04	104,37	0,00
	10940-903.397/2008-92	8045	03-04/2004	REAL	22/04/2004	Principal	9.055,29	9.055,29	9.055,29	597,64	90,55	9.055,29	0,00
	10940-903.397/2008-92	0561	04-04/2004	REAL	28/04/2004	Principal	713,01	713,01	713,01	32,94	7,13	713,01	0,00
	10940-903.397/2008-92	1708	04-04/2004	REAL	28/04/2004	Principal	543,57	543,57	543,57	25,11	5,43	543,57	0,00
	10940-903.397/2008-92	8045	04-04/2004	REAL	28/04/2004	Principal	455,98	455,98	455,98	21,06	4,55	455,98	0,00

DCOMP N.º: 02229.38607.150404.1.3.01-0944:**Detalhamento da Compensação, Valores Devedores e Emissão de Darf**

DCOMP N.º: 26708.01721.141005.1.3.01-7430 Situação: homologada
Data de transmissão da DCOMP: 14/10/2005
Data de valoração: 14/10/2005
Crédito Utilizado para Compensação em Valor Originário (R\$): 189.683,87
Crédito Utilizado para Compensação Valorado (R\$): 189.683,87

Impr. DARF	Processo de Cobrança	Código de Receita	PA	Expr. Monetária	Vencimento	Natureza	Valor declarado na DCOMP	Saldo devedor apurado para compensação (A)	Valor utilizado do crédito na data da valoração (R\$)			Valor amortizado do débito (B)	Saldo devedor (A - B)
									Principal	Multa	Juros		
	10940-903.403/2008-10	5856	01-09/2005	REAL	14/10/2005	Principal	189.683,87	189.683,87	189.683,87	0,00	0,00	189.683,87	0,00

Detalhamento da Compensação, Valores Devedores e Emissão de Darf

DCOMP N.º: 02229.38607.150404.1.3.01-0944 Situação: homologada parcialmente
Data de transmissão da DCOMP: 15/04/2004
Data de valoração: 15/04/2004
Crédito Utilizado para Compensação em Valor Originário (R\$): 12.788,21
Crédito Utilizado para Compensação Valorado (R\$): 12.788,21

Impr. DARF	Processo de Cobrança	Código de Receita	PA	Expr. Monetária	Vencimento	Natureza	Valor declarado na DCOMP	Saldo devedor apurado para compensação (A)	Valor utilizado do crédito na data da valoração (R\$)			Valor amortizado do débito (B)	Saldo devedor (A - B)
									Principal	Multa	Juros		
	10940-903.239/2008-32	0561	01-03/2004	REAL	10/03/2004	Principal	480,21	480,21	480,21	57,04	4,80	480,21	0,00
	10940-903.239/2008-32	0561	04-03/2004	REAL	31/03/2004	Principal	9.903,56	9.903,56	9.903,56	490,22	99,03	9.903,56	0,00
	10940-903.239/2008-32	5217	15-03/2004	REAL	15/03/2004	Principal	2.008,78	2.008,78	1.576,34	161,25	15,76	1.576,33	432,45
	10940-903.239/2008-32	5217	31-03/2004	REAL	31/03/2004	Principal	395,66	395,66	0,00	0,00	0,00	0,00	395,66

Verifica-se que juros e multa de mora foram aplicados porque foi constatado que alguns débitos compensados já estavam vencidos quando da transmissão das declarações de compensações, que se deu em 12/05/2004 para o PER/DCOMP 40116.28167.120504.1.3.01-4198 e 15/04/2004 para o PER/DCOMP 02229.38607.150404.1.3.01-0944.

Em resumo esta sendo cobrado multa e juros nas compensações que foram homologadas

No entanto, verifica-se que a Contribuinte tinha saldo credor de IPI ao tempo que se fizeram as compensações com os débitos que foram objeto das compensações homologadas, constituindo-se, simultaneamente, devedora e credora da Fazenda Pública, servindo os Pedidos de Ressarcimento/Declaração de Compensação apenas para formalizar esse encontro de contas. compensações homologadas.

O Contribuinte alega que além de ter o crédito para quitação dos débitos objeto da compensação, ela ou quaisquer outras formas de adimplemento da obrigação são formas de pagamento, a compensação atende as exigências do artigo 138 do CTN. Assim, que seria indevida a cobrança de multa e juros estabelecida, posto que a respectiva quitação do crédito tributário foi efetuada de forma espontânea pela Contribuinte via compensação

Entendo que assiste razão a Contribuinte. Pois, a Contribuinte tinha saldo credor de IPI ao tempo que se fizeram as compensações com os débitos que foram objeto das compensações homologadas, constituindo-se, simultaneamente, devedora e credora da Fazenda Pública, servindo os Pedidos de Ressarcimento/Declaração de Compensação apenas para formalizar esse encontro de contas. compensações homologadas. E diante disto, não deveria ser aplicado a multa e juros.

Ademais, sem muitas delongas, essa matéria já foi objeto de debate nessa turma, manifestando neste julgados que a compensação deve se equiparar ao pagamento para efeitos da aplicação da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN. Assim, faço meus os argumentos da ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama que em seu voto condutor, analisou a mesma matéria, e por isso peço vênua para abaixo reproduzi-lo:

Vê-se que o cerne da lide se resume a equiparação das modalidades de extinção do crédito tributário, especificamente compensação com pagamento, para fins de aplicação da tese da denúncia espontânea ao presente caso. Eis o art. 138 do CTN:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Para melhor direcionar o meu entendimento, importante recordar:

- *Trata-se de despacho decisório que homologou em parte a compensação dos débitos tributários declarados na DCOMP;*
- *A homologação parcial decorreu da falta de recolhimento de multa de mora, vez que o contribuinte adotou a tese da denúncia espontânea nesse caso – eis que entregou a DCOMP antes da apresentação da DCTF retificadora.*

Resta assim, inegável, que houve a extinção de parte do débito com a homologação parcial, vez que a Receita Federal do Brasil homologou parcialmente a declaração de compensação, considerando que faltava o recolhimento da multa. Inegável, assim, que houve a quitação total do débito, com a homologação, se adotarmos a tese da denúncia espontânea. Tal informação é relevante, considerando o decidido pelo STJ, em sede de Recurso Repetitivo (Grifos meus):

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 543C, 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

*Vê-se que o STJ traz, que 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.*

*O STJ traz o termo **recolhido integralmente**, e não pago integralmente, além mencionar a palavra **quitação**. Por óbvio, vez que o que se deve considerar para a aplicação do art. 18 do CTN é a **quitação – extinção do débito**. E, no presente caso, ocorreu.*

A compensação tem o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento: ambos surtem o efeito imediato de extinção do crédito tributário e estão sujeitos, igualmente, à homologação pela autoridade fiscal.

Frise-se tal entendimento a Nota Técnica Cosit 1 – que aplico, ainda que “extinta”:

[...]

Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação

18. Com relação a 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. [...]

Cabe considerar ainda o decidido pelo STJ que decidiu que “compensação” se equiparava a “pagamento” – Resp 1.122.131/SC:

“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 SSP - 1669290v7 12 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. [...]

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 (2/6/16)” (REsp 1122131/SC, relator: ministro Napoleão Nunes Maia Filho, primeira turma, data do julgamento: 24/5/16, data da publicação/fonte: DJe 2/6/16, g.n.).”

Analisando os autos, verifica-se que a Contribuinte e apresentou a Dcomp para compensar os débitos relativos aos anos de 2004 e 2005, com crédito oriundo de ressarcimento de IPI do período de outubro de 2005, conforme já acima citado:

Assim, deve ser considerado perfeitamente cabível o benefício da denúncia espontânea, pois, quando da realização da compensação, portanto, os débitos confessados já se encontravam vencidos, sendo indubitável que o contribuinte os confessou naquela data. Na divergência apresentada pela Contribuinte, o que se verificará é a possibilidade de a realização da compensação equiparar-se ao pagamento para efeitos da aplicação da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN.

A compensação também é forma de extinção da obrigação tributária, nos termos do art. 156, inciso II, do CTN, equivalente a pagamento, atraindo a aplicação do instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN.

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” assumam 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:

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de seu entendimento em relação à possibilidade de aplicação da denúncia espontânea, nas situações em que houve compensação do débito a ser extinto. Como veremos mais embaixo, não se equivalem os institutos da compensação com o pagamento.

Essa matéria é recorrente nas instâncias de julgamento administrativo do CARF. Existe entendimentos divergentes inclusive no âmbito das turmas da CSRF. Como veremos a seguir, compartilho do entendimento de que para configurar a denúncia espontânea a legislação exige a quitação do débito por meio de pagamento.

Como é de sabença, o Superior Tribunal de Justiça, na pessoa do então Ministro Teori Albino Zavascki, decidiu, nos autos do processo n.º 2007/0142868-9, sobre a aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação previamente declarados pelo contribuinte e pagos a destempo, nos seguintes termos.

EMENTA

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.**

(REsp 962379 RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

Mais tarde, no REsp 1149022, da relatoria do Ministro Luiz Fux, ficou consignado o entendimento de que a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do tributo sujeito a lançamento por homologação, acompanhado do respectivo **pagamento integral**, retifica a declaração.

A inteligência indubitosa da decisão acima transcrita é no sentido de que o pagamento que não fora previamente declarado em DCTF está albergado pela denúncia espontânea **quando pago** antes de qualquer procedimento fiscal.

Noutro giro, é translúcido o entendimento de 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 (item 7 da ementa a seguir transcrita).

EMENTA

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.

(REsp 1149022 SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

O artigo 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 343/2015 e alterações, determina que as matérias de Repercussão Geral sejam reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte.

Ressalta-se que ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ entendem, de maneira pacífica, que, ainda que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, se o crédito não foi previamente declarado pelo contribuinte, mas **foi pago**, pode-se configurar a denúncia espontânea, desde que ocorram as demais hipóteses do art. 138 do CTN.

Portanto, conclusão inequívoca dos citados julgados é que não havendo declaração prévia do tributo e tendo o contribuinte efetuado o seu **pagamento** sem qualquer ação prévia do ente tributante, deve ser aplicado ao caso a denúncia espontânea, inclusive em relação à multa de mora.

No presente processo, inequívoco que a quitação do débito foi realizada por meio de declaração de compensação.

No caso, trata-se de efetivamente efetuar a leitura correta do que dispõe o art. 138 do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, **acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido** e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito resta claro que a denúncia espontânea só é válida se vier acompanhada do **pagamento do tributo**. No presente caso apesar do contribuinte ter confessado o débito por meio das declarações de compensação, esta confissão não veio acompanhada do pagamento e sim de uma pretensa compensação que dependerá sempre de sua homologação posterior, expressa ou tácita.

Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário, pois para o pagamento a extinção do crédito tributário não está vinculada a nenhuma condição e o art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96 estabelece que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal