



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.004215/2005-45
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.883 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de novembro de 2021
Recorrente TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A (SUCESSORA DE TELPE CELULAR S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O artigo 138 do CTN expressamente exige o pagamento integral do débito como condição para o usufruto do benefício da denúncia espontânea. Descabe, portanto, qualquer tentativa de ampliar o conceito de pagamento, interpretação que não encontra guarida na jurisprudência deste CARF nem corresponde ao entendimento consolidado do STJ sobre a matéria.

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, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro 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, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte TIM Nordeste Telecomunicações S/A (Sucessora de Telpe Celular S/A - fls. 300 e seguintes) interposto em face da decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara no Acórdão nº 1402-004.397 (fls. 269 e seguintes), na

sessão de 22 de janeiro de 2020, por meio do qual aquele colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

O processo cuida de compensação homologada parcialmente, relativa ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2000, de modo que permanece em litígio o montante de R\$ 1.885.685,88 (= R\$ 3.850.623,03 – R\$ 1.964.937,15), conforme apontado no despacho decisório, a seguir reproduzido:

1. <u>DOS FATOS:</u>	
1. Consiste o presente processo de Declarações de Compensação (DCOMP) impetradas pela empresa interessada, de supostos créditos de Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2000 (DIPJ/2001) no valor de R\$ 3.817.930,83 , a saber:	
Tributo/Contribuição	Valor do saldo negativo a compensar * (R\$)
IRPJ ano-calendário 2000	3.817.930,83
Valor Utilizado na(s) DCOMP→	3.817.930,83
(*) Valor original do crédito.	
2. <u>DAS ANÁLISES DOS FATOS:</u>	
4. Nesse sentido, foram procedidas às diligências nos assentamentos contábeis e fiscais da empresa (livros Diários, Razões, Balancetes e LALUR) ¹ ; nas suas Declarações de Informações Econômico Fiscais – DIPJ ² ; nas suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ³ ; nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF entregues à SRF pelas empresas pagadoras, tendo a diligenciada como beneficiária dos rendimentos ⁴ , e nas próprias Declarações de Compensação ⁵ .	
3. <u>CONCLUSÃO:</u>	
6. Com base nos demonstrativos anteriormente citados, relativos ao ano-calendário de 2000 , em anexo, entendemos existente o seguinte direito creditório do contribuinte para ser utilizado nas compensações dos débitos fiscais discriminados no Demonstrativo da Compensação do Crédito Saldo Negativo do IRPJ do ano-calendário de 2000 (partes A e B):	
Saldo Negativo do IRPJ do ano-calendário de 2000	
Direito creditório pleiteado pelo contribuinte (Valor Original do Crédito Inicial na DIPJ/2001)	Direito creditório admitido por esta fiscalização
R\$ 3.850.623,03	R\$ 1.964.937,15

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 61), alegando, em síntese, que (i) haveria denúncia espontânea da infração, situação que o eximiria da aplicação da multa de mora, (ii) que a imputação proporcional de principal e de multa é ilegal e (iii) que o despacho decisório decorre da revisão de ofício havida nos autos do processo n. 19647.009690/2006-99, com o acréscimo de valor dos débitos, o que afrontaria os artigos 145, 146 e 149 do CTN.

Em 26 de fevereiro de 2010, a 3ª Turma da DRJ de Recife, por unanimidade de votos, considerou improcedente a impugnação (fls. 198).

Contra a decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 215), no qual repisou, basicamente, os argumentos da manifestação de inconformidade.

Em 11 de fevereiro de 2014, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, por unanimidade de votos, resolveu converter o julgamento em diligência (Resolução n. 1301-000.188, de fls. 255).

A Fazenda Nacional teve ciência da Resolução e não se manifestou (fls. 265).

Após o despacho de saneamento de fls. 267, o processo foi encaminhado para sorteio na 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção.

Em 22 de janeiro de 2020, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, por meio do acórdão n. 1402-004.397, assim se manifestou:

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação a, i.i) imputação proporcional de principal e multa; i.ii) indevida revisão de lançamento; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação ao tema denúncia espontânea e multa de mora - art. 138, do CTN, vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Bárbara Santos Guedes que davam provimento.

A decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

LANÇAMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em revisão de ofício em processo de compensação quando referido procedimento deu-se no âmbito de lançamentos de ofício originários resultantes de ação fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN.

Não se desincumbindo a recorrente do ônus de comprovar o direito creditório alegado, cabe o não provimento do recurso voluntário. Direito creditório que não se reconhece.

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.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE.

O direito creditório reconhecido deve ser imputado proporcionalmente aos débitos compensados acrescidos de multa e juros de mora devidos até a data da compensação. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional.

Ciente do acórdão, o contribuinte apresentou recurso especial (fls. 300), alegando divergência interpretativa em relação a duas matérias, a saber:

- a) Aplicação da denúncia espontânea na compensação;
- b) Ilegalidade na imputação proporcional de principal e multa.

O recurso especial foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 387, que lhe deu seguimento parcial, ao reconhecer a divergência apenas para a matéria relativa à possibilidade de aplicação da denúncia espontânea na compensação.

Contra o seguimento parcial o contribuinte apresentou agravo (fls. 410), que foi rejeitado pelo despacho da presidência desta CSRF, de fls. 433 e seguintes.

A Fazenda Nacional, ciente do recurso especial, apresentou contrarrazões (fls. 446), pugnando pela manutenção da decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O conhecimento do recurso especial do contribuinte, ao qual foi dado seguimento parcial pelo despacho de fls. 387 e seguintes, não foi questionado pela Fazenda Nacional.

Como visto, no caso dos autos, o despacho de admissibilidade deu seguimento à matéria “aplicação da denúncia espontânea na compensação”.

O despacho de admissibilidade analisou o paradigma indicado pelo Recorrente (Acórdão n. 1302-001.673) e o comparou com a parte relevante da ementa da decisão recorrida:

Decisão recorrida:

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.

Acórdão paradigma, nº 1302-001.673, de 2015:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

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.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CABIMENTO.

A compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Sendo forma de pagamento, a compensação atende ao exigências do artigo 138 do CTN.

A comparação entre o recorrido e o paradigma indicado demonstra o alegado dissenso jurisprudencial quanto à matéria, dado que as situações fáticas são semelhantes e orbitam as mesmas normas jurídicas.

Com efeito, a decisão recorrida entendeu não ser aplicável à compensação o benefício da denúncia espontânea, firme na premissa de que pagamento e compensação seriam institutos distintos, enquanto no paradigma restou consignado o entendimento de que a compensação seria uma forma equivalente ao pagamento e, portanto, atenderia ao requisito previsto no artigo 138 do CTN.

Assim, por ter apreciado de modo adequado os requisitos de admissibilidade, ratifico o teor do citado despacho e voto **por conhecer** da matéria relativa à aplicação da denúncia espontânea na compensação.

2. Mérito

Quanto ao mérito, cabe-nos, neste voto, apreciar se o instituto da compensação tributária integra o conceito de pagamento previsto no artigo 138 do CTN.

O artigo 138 do CTN estabelece a possibilidade de o contribuinte em débito se valer do instituto da denúncia espontânea, nos seguintes termos:

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.

A discussão que se trava nos autos diz respeito, portanto, à possibilidade de a compensação de tributos também ser aplicável à denúncia espontânea, tese que exige reconhecer a equivalência entre os conceitos de compensação e pagamento.

Esta CSRF tem decidido pela **impossibilidade** dessa linha de raciocínio, no sentido de que a compensação tributária, para fins de denúncia espontânea, **não equivale** ao pagamento e, portanto, não tem o condão de atrair o benefício previsto no artigo 138 do CTN, situação que enseja, no caso dos autos, a manutenção dos acréscimos moratórios.

De se notar que este Colegiado, analisando a questão num processo **do próprio contribuinte** e, inclusive, do mesmo ano-calendário (2000), já decidiu pela inaplicabilidade da denúncia espontânea nos casos de compensação de tributos (Acórdão n. 9101-004.129, 11 de abril de 2019).

Na oportunidade, o Conselheiro Relator, Demetrius Nichele Macei, transcreveu a posição mais atual do STJ, que **reitera a distinção** entre pagamento e compensação para fins de aplicação do artigo 138 do CTN, cujo teor é bastante elucidativo para o presente caso.

Esse entendimento encontra-se **consolidado** no âmbito do STJ, como se pode depreender do seguinte julgado, proferido em 2018 :

AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. nº 1.657.437/RS

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA

Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ

Data do Julgamento: 12/09/2018

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.

Constata-se que o entendimento desta CSRF encontra-se alinhado **à posição unânime** do STJ (instância derradeira para julgar as normas do CTN) sobre a matéria, razão pela qual descabe qualquer tentativa de alteração na jurisprudência administrativa.

Ademais, é cediço que a compensação não goza dos atributos de definitividade e de incondicionalidade, típicos do pagamento.

A interpretação ora conferida à hipótese também atende ao comando do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que expressamente reconhece o pagamento como **única possibilidade** para o gozo do benefício da denúncia espontânea. Caso o desejo do legislador

fosse contemplar outras formas de extinção do crédito tributário, como a compensação, certamente teria empregado conceito mais amplo, o que **efetivamente não fez**.

Em recente julgado de minha relatoria (Acórdão 9101-005.740, de 02 de setembro de 2021) tratei exatamente deste tema, conforme trechos do voto que abaixo reproduzo:

“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.

Cumpre-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 caráter 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, as quais venho adotando, em posição conhecida, **nego provimento ao recurso especial** interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto da 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.

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.

¹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

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.

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 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.

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.

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

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:

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

(...)

§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.

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 da 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