



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

**Processo n°** 19647.004531/2005-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.673 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de março de 2015  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** TELPA CELULAR S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Exercício: 2001

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a) o(a) Conselheiros(as) Waldir Veiga Rocha e Alberto Pinto Souza Júnior.

(documento assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Júnior - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/03/2015 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 2

8/04/2015 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 20/03/2015 por HELIO EDUARDO DE P

AIVA ARAUJO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(documento assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo - Relator.

EDITADO EM: 20/03/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade e Hélio Eduardo de Paiva Araújo

## Relatório

**TIM NORDESTE S/A**, sucessora de TELPA CELULAR S/A, já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE - DRJ/REC, que, por unanimidade de votos, considerou improcedente a manifestação de inconformidade para manter a decisão que homologou parcialmente as compensações declaradas/pleiteadas.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato, do qual, apesar de sucinto, me valho:

A interessada acima qualificada apresentou as Declarações de Compensação - DCOMPs de fls. 01/28, por meio das quais compensou crédito do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ com débitos de estimativas do imposto e da CSLL apurados em meses dos anos-calendário 2002 e 2003. O crédito informado seria decorrente de saldo negativo do imposto apurado em 31/12/2000.

2. Em diligência realizada pela Delegacia da Receita Federal no Recife (relatório de fls. 30/38), concluiu-se pela existência de crédito inferior ao pleiteado, porém suficiente, para compensar os débitos relacionados nas declarações. Por meio do Despacho Decisório de fl. 39, a autoridade *a quo*, acatando os fundamentos expostos no relatório homologou as compensações declaradas.

3. A empresa TIM Nordeste S/A, CNPJ nº 01.009.686/0001-44, sucessora da TELPA Celular S/A, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 44/58), alegando, em síntese:

a) que o não reconhecimento integral do direito creditório deve-se ao entendimento, expresso no auto de infração lavrado no processo nº 19647.009690/2006-99, de ser indedutível a amortização do ágio e de ter havido exclusão indevida de valores também relacionados ao ágio;

b) que a amortização do ágio e as exclusões realizadas pela empresa estão amparadas pela legislação, que já havia decaído o direito de a Fazenda efetuar o lançamento e que a solução do litígio depende da decisão a ser proferida nos autos do processo nº 19647.009690/2006-99;

c) que não contesta a decisão no que se refere ao reconhecimento do direito creditório e à homologação das compensações, porém não se conforma com a incidência de multa de mora e com a imputação proporcional dos encargos moratórios;

d) que houve a denúncia espontânea da infração, pelo que se eximiria da aplicação da multa de mora, com arrimo no art. 138 do CTN;

e) que a imputação proporcional de principal e multa é ilegal e que o despacho decisório decorre da revisão de ofício havida nos autos do processo nº 19647.009690/2006-99 e que, teria havido, ao que infere, acréscimo no valor dos débitos, o que afrontaria os arts. 145, 146 e 149 do CTN.

4. Ao final, requereu a reforma do despacho decisório, para que sejam efetuadas as compensações sem o acréscimo de multa de mora e sem a imputação proporcional, restituindo-lhe o crédito excedente.

A ora Recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresenta recurso voluntário tempestivo, onde repisa os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, reiterando os mesmos pedidos que já haviam sido formulados em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (fls. 190) e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

### **DO PROCESSO Nº 19647.009690/2006-99**

Pode-se inferir dos demonstrativos anexos ao Relatório de Informação Fiscal que a conclusão de que o direito creditório de saldo negativo de IRPJ seria menor do que o pleiteado deve-se primeiramente ao entendimento da Fiscalização de ser indedutível a amortização de ágio e seus reflexos.

Assim, ao recompor a apuração da base de cálculo do IRPJ do ano-calendário de 2000, a Fiscalização adicionou o ágio amortizado e a exclusão indevida, aumentando as exigências do tributo a cada mês e ao final do referido ano. Isso fez com que diminuísse o valor do saldo negativo ao final do ano, passível de ser compensado com outros tributos.

A amortização do ágio e as exclusões realizadas pela contribuinte levaram a Fiscalização a lavrar os Autos de Infração que geraram o já mencionado processo administrativo nº 19647.009690/2006-99, o qual fora devidamente julgado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Sessão de Julgamento deste Colegiado, contudo, tal decisão encontra-se ainda pendente de formalização.

Assim, entendo que a matéria que consta destes autos que versa sobre o ágio e seus reflexos, inclusive eventual estimativas compensadas e não pagas, bem como a redução de eventual direito creditório do contribuinte a título de saldo negativo de IRPJ deva, necessariamente, seguir *o quantum* decidido naquele outro processo administrativo, sob pena de termos decisões conflitantes sobre o mesmo fato jurídico tributário, a saber, a amortização do ágio e seus reflexos na constituição de eventual saldo negativo de IRPJ.

Assim, não conheço do recurso voluntário apenas na parte que tange a eventual glosa do direito creditório alegado pelo contribuinte, uma vez que esta matéria esta sendo tratada em outro processo.

Contudo, em que pese o posicionamento acima, entendo que não há prejudicialidade a obstar o julgamento deste processo, uma vez que houve a compensação integral das compensações aqui pleiteadas. O direito creditório, independentemente da discussão acerca da glosa da despesa de amortização do ágio, foi suficiente para que se procedesse com as homologações pleiteadas.

### **DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

Em que pese a suficiência do direito creditório para que se procedesse com as homologações pleiteadas, é certo que a fiscalização não entendeu como tendo sido configurada **a denúncia espontânea, cobrando-se assim os juros e multas de mora.** Desta forma, o direito do

contribuinte foi "consumido" de forma mais célere, em vista do lançamento das multas moratórias.

É sobre a configuração ou não da denúncia espontânea que ora nos debruçamos.

Sabe-se que o Superior Tribunal de Justiça – STJ, com fulcro no art. 543 – C do CPC, expressou entendimento que 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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

Confira-se trecho do referido acórdão proferido no RESP 1.149.022/SP a seguir:

*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*



ou de notificação ao contribuinte, que assumiu a iniciativa e declarou o crédito fiscal por ele reconhecido. A declaração do contribuinte "constitui" o crédito tributário relativo ao montante informado e torna dispensável o lançamento.

Assim, a simples declaração da dívida, desacompanhada de pagamento tempestivo, afasta o benefício da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

Qualquer das teses a ser adotada traz, em consequência, um grande "desconforto" jurisprudencial. Se ficarmos com a orientação hoje aceita neste Colegiado, de que não se configura a denúncia espontânea, criamos a seguinte situação: o contribuinte que declarou não terá direito ao benefício, mas aquele que deixou de declarar, assumindo posição mais gravosa em relação ao Fisco, terá direito de pagar o crédito com a exclusão da multa moratória.

Por outro lado, se retrocedermos às primitivas decisões das Turmas de Direito Público, que entendiam configurada a denúncia espontânea, nos afastamos da necessária coerência que deve alinhar os precedentes desta Seção.

Se a declaração do contribuinte elide a necessidade de formal constituição do crédito tributário, tanto assim que a Fazenda, após o vencimento, já pode inscrever o crédito em dívida ativa e iniciar o processo de cobrança judicial em caso de inadimplemento, não é razoável admitir que o benefício da denúncia espontânea seja aplicado em situações como esta, em que já constituído o crédito fiscal.

O art. 138, parágrafo único, do CTN exige, como requisito da denúncia espontânea, que não tenha sido iniciado "qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionadas com a infração". Feita a declaração pelo contribuinte, esgotou-se a atividade administrativa de constituição do crédito, não havendo mais espaço para a denúncia espontânea." (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008)

Ao revés, 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.

É que se o contribuinte não efetuasse a retificação, o fisco não poderia executá-lo sem antes proceder à constituição do crédito tributário atinente à parte não declarada, razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

Conseqüentemente, merece reforma o acórdão *a quo*, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese *sub examine*

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

Resta, no entanto, nos debruçarmos sobre aqueles casos em que o contribuinte declara valor menor do que o devido e, posteriormente, visando corrigir os erros então cometidos, formaliza a denúncia espontânea das infrações pagando mediante compensação.

Em que pese a controvérsia acerca da possibilidade ou não de restar configurada a denúncia espontânea quando o pagamento se dá por compensação, a Receita

Federal, através da Nota Técnica nº 1 COSIT de 18/01/2012, com fundamento no Ato Declaratório PGFN nº 4 de 2011 e Ato Declaratório PGFN nº 8 de 2011, reconhece que a declaração de compensação, se atendidos os demais requisitos, pode configurar denúncia espontânea.

E isto porque, 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 acima transcrito que dispõe que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora...”

Transcrevo abaixo, a parte da Nota Técnica nº. 1 COSIT de 18/01/2012, que trata do assunto:

“Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação

18. Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:

a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplicasse o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;

(...)

Revisão de ofício do lançamento

19. Uma vez identificadas pelas unidades da RFB as situações em que se configuram a denúncia espontânea, não deve ser exigida mais a multa de mora”

Ainda que assim não fosse, a denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), assegura ao contribuinte que confessar uma infração ao dever de pagar determina do tributo a exclusão da multa que seria devida como penalidade por ter deixado de cumprir a obrigação tributária.

Tal norma decorre do princípio da boa-fé que deve nortear as relações obrigacionais entre Fisco e contribuinte e, por conta disso, somente se aplica no caso de o Fisco não ter detectado a infração em abertura de procedimento específico de fiscalização antes do contribuinte revelar tal fato à autoridade fiscal.

A forma clássica de extinção do crédito tributário (aqui entendido como obrigação tributária), é o pagamento, como aliás diz expressamente o artigo 156, I, do CTN.

Contudo, o próprio artigo 156, em seu inciso II, elege a compensação também com o forma de extinção do tributo

Não poderia ser diferente, pois a compensação nada mais é do que um encontro de contas entre devedor e credor, em que ambos possuem um débito e um crédito respectivo que se compensam, não havendo necessidade de que cada um pague sua dívida para com o outro.

A compensação é aplicada plenamente no direito privado e foi também prevista no direito tributário.

A peculiaridade é que no caso dos tributos somente a lei de cada ente tributante pode definir as hipóteses de compensação e as regras a ela aplicáveis.

No caso de tributos federais, apesar de o CTN ser de 1966, a compensação somente veio a ser inicialmente prevista pela Lei nº 8.383, de 1991.

Atualmente a Lei nº 9.430, de 1996, com diversas alterações, é quem disciplina no âmbito federal a compensação de tributos, sendo que há normas da Receita Federal que regulamentam o instituto.

O artigo 74 da Lei 9.430 é expresso em dizer que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua posterior homologação —essa última expressão apenas significa que a compensação será analisada pelo Fisco no prazo de cinco anos para ser então homologada ou não.

Assim, sendo a compensação uma extinção de obrigação tributária legalmente reconhecida, não há dúvidas de que quando o contribuinte usa o encontro de contas para pagar determinado tributo, e desde que possa se aplicar a regra do art. 138 do CTN (especialmente que o tributo não tenha sido objeto prévio de fiscalização pela Receita Federal), a multa não poderá incidir nessa hipótese.

Ocorre que a Receita Federal (conforme Nota Técnica Cosit nº 19/2012 e Solução de Consulta da Cosit nº 384/2014) tem manifestado ultimamente o entendimento no sentido de que a compensação não teria sido expressamente contemplada pelo artigo 138 do CTN que somente se referiria ao “pagamento” como hipótese que permite a denúncia espontânea.

Ora, essa interpretação do Fisco, além de ser totalmente literal, o que já é um absurdo em si mesmo, contraria a interpretação sistemática que deve ser feita dessa norma com as demais regras do próprio CTN e da Lei 9.430.

Se o CTN e a Lei 9.430 expressamente outorgam à compensação o poder de extinguir o crédito tributário, dando à compensação o mesmo efeito jurídico que o pagamento, e levando em conta ainda a própria natureza do encontro de contas como meio adequado à extinção de uma obrigação, não se pode permitir que o Fisco se apoie em interpretação literal e nitidamente arrecadatória.

Ademais, o intuito do legislador do CTN ao criar o instituto da denúncia espontânea foi o de prestigiar o contribuinte de boa-fé que se antecipa ao Fisco e declara ter

cometido uma infração ao dever de pagar tributos e com isso tem assegurada a exclusão da penalidade.

O uso da compensação como forma de pagamento não pode menosprezar o direito à espontaneidade previsto na norma tributária que, por óbvio, deve prevalecer contra a interpretação totalmente literal promovida pelo Fisco Federal. O fato de a compensação depender de uma homologação do Fisco nada altera a situação, até porque o pagamento também está sujeito à homologação no prazo de cinco anos tratando-se de tributo sujeito ao auto lançamento.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio de sua 1ª Turma, já teve oportunidade de analisar essa questão no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1136372/RS, relator o ministro Hamilton Carvalhido (decisão publicada no Diário da Justiça em 18.05.2010), em que afirmou que fica caracterizada a denúncia espontânea tanto no pagamento clássico, via guia de pagamento, quanto na compensação, sendo que o único requisito para validar a denúncia espontânea é justamente o fato de o Fisco não ter tido prévio conhecimento da infração antes dessa informação ser revelada pelo contribuinte.

Segue abaixo a ementa do REsp em questão, *in verbis*:

*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. Agravo Regimental no Recurso Especial 2009/0075939-9 , Ministro Hamilton Carvalhido (1112), T1 - Primeira Turma, 04/05/2010, DJe 18/05/2010)*

Assim, superada a possibilidade de se fazer configurada a denúncia espontânea nos casos de compensação, entendo que não há mais o que se discutir.

Diante do acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar a cobrança de multa moratória sobre os débitos pagos através de compensação, uma vez que restou configurada a denuncia espontânea.

Sala de Sessões, 03 de março de 2015.

(documento assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Relator

CÓPIA