



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19679.007566/2004-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.102 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2019
Recorrente SARTCO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A compensação de débito não declarado em DCTF, que não tenha sido objeto de lançamento de ofício e desde que formalizada antes de qualquer medida de fiscalização instaurada contra o sujeito passivo, pode ser feita com o benefício de não incidência de multa moratória previsto no artigo 138 do CTN (denúncia espontânea).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Efigênio de Freitas Júnior (relator) e Lizandro Rodrigues de Sousa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (Suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

SARTCO LTDA., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão 16-21.425, proferido pela 5ª Turma da DRJ São Paulo I/SP, em 19 de maio de 2009.

2. Trata-se de exclusão de multa de mora em decorrência denúncia espontânea. Em 31.05.2004 a recorrente protocolou na Receita Federal petição intitulada “Denúncia espontânea – Art. 138 do Código Tributário Nacional”, em que noticiou a compensação de débitos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, referente às competências 09/2002, 06 e 07/2003, com acréscimos de juros de mora, mas com exclusão de multa de mora. (e-fls. 2-35)

3. A Autoridade fiscal, mediante Despacho Decisório, confirmou que os débitos denunciados foram compensados mediante Declarações de Compensação (DCOMP’S) transmitidas em 31.05.2004 e 08.01.2007 e assentou que o instituto da denúncia espontânea não exclui a multa de mora. Veja-se (e-fls. 36-50):

Assunto: Denúncia espontânea / Recolhimento de antecipação de IRPJ em atraso.

Períodos: setembro de 2002, junho e julho de 2003.

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA: INAPLICABILIDADE.

O instituto da denúncia espontânea não exclui a multa de mora estipulada na legislação tributária, portanto o seu pagamento é expressamente previsto para os casos em que o recolhimento do tributo ocorre espontaneamente após o vencimento da obrigação, sendo irrelevante à questão a distinção doutrinária entre caráter indenizatório ou punitivo da sua exigência.

4. Em sede de impugnação, o contribuinte alegou que a denúncia espontânea efetuada nos termos do artigo 138 do CTN exclui a multa moratória incidente sobre os débitos recolhidos espontaneamente.

5. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, indeferiu a solicitação, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 30/09/2002, 30/06/2003, 31/07/2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea não afasta a incidência de encargos moratórios.

Solicitação indeferida

6. Cientificada da decisão de primeira instância, em 15.06.2009, a recorrente interpôs recurso voluntário em 14.07.2009 em que aduz, em síntese, as seguintes alegações

i) realizou **recolhimentos** de antecipações de IRPJ, nos períodos de apuração 09/2002, 06 e 07/2003, de forma intempestiva, com juros de mora e sem multa de mora, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN. “Tal fato foi comunicado por meio de petição protocolada junto à Receita Federal”;

ii) **compensou** após a data do vencimento do débito parcelas das antecipações

mediante Declaração de Compensação – DCOMP, também sem inclusão de multa de mora, conforme informado em petição;

iii) ao proceder à declaração da denúncia espontânea do débito fiscal em atraso, inclusive com o **recolhimento** do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo fiscal, deve incidir na espécie o art. 138 do CTN, para fins de exoneração da multa de mora, uma vez que foram satisfeitos os pressupostos para a exclusão desta responsabilidade; (cita doutrinas, jurisprudências administrativas e judiciais que corroboram o seu pleito);

iv) por fim, requer o provimento do recurso voluntário.

7. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

8. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

9. Inicialmente, cumpre esclarecer que, embora conste tanto do Despacho Decisório (e-fls. 36) quanto do recurso voluntário (e-fls. 124) que o contribuinte teria comunicado “recolhimento em atraso de débitos de antecipação de IRPJ”, sem a multa de mora, na verdade não houve recolhimento, mas sim compensação, conforme documentos acostados às e-fls. 2, 6, 30-34.

10. Cinge-se a controvérsia, portanto, a saber se o instituto da compensação espontânea de débitos elide a multa de mora.

11. A controvérsia foi parcialmente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ nos autos do REsp 1.149.022/SP, sob a sistemática do 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 (CPC), ao decidir que tanto a multa moratória quanto a multa de ofício devem ser excluídas no caso de configuração da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, conforme ementa abaixo transcrita:

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 impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Grifos do original)

12. Pacificou-se, portanto, o entendimento de que a denúncia espontânea afasta a multa de mora, à luz do §2º do artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

13. Por outro lado, a controvérsia ainda permanece neste CARF¹ em relação à possibilidade de a denúncia espontânea aplicar-se à compensação. O ponto central da discussão é se o termo “pagamento”, para fins da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, deve ser entendido somente no sentido de recolhimento de tributo, ou, admite uma interpretação mais elástica, no sentido de extinção de crédito tributário, hipótese que abarcaria a compensação.

¹ Acerca dessa controvérsia, o tema foi bem abordado no artigo: Carf diverge sobre a possibilidade da denúncia espontânea ser por compensação. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2019-fev-13/direto-carf-carf-divergesobre-denuncia-espontanea-feita-compensacao>>. Acesso em 27.07.2019.

14. Vejamos como o tema foi tratado na Comissão Especial do Código Tributário Nacional capitaneada pelo Professor Rubens Gomes de Sousa².

15. A primeira versão do atual art. 138 do CTN constou no art. 289³ do Anteprojeto de autoria do Professor Rubens Gomes de Sousa, o qual serviu de base para os trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Anteprojeto de autoria do Prof. RUBENS GOMES DE SOUSA, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional

[...]

Art. 289. Excluem a punibilidade:

I. A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada do pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo devido depender de apuração;

II . O erro de direito ou sua ignorância, quando excusáveis.

§1º Sem prejuízo das hipóteses em que, face às circunstâncias do caso, seja excusável o erro de direito para os efeitos previstos na alínea II deste artigo, considera-se tal o erro, a que seja induzido o infrator leigo, por advogado, contador, economista, despachante ou pessoa que se ocupe profissionalmente de questões tributárias.

§2º As causas de exclusão da punibilidade previstas neste artigo não se aplicam:

I. Às infrações de dispositivos da legislação tributária referentes a obrigações tributárias acessórias;

II . Aos casos de reincidência específica. (Grifo nosso)

16. É possível verificar do Anteprojeto forte semelhança com elementos do Direito Penal.

17. Posteriormente, já no projeto que daria origem ao CTN (Projeto Osvaldo Aranha, 1954), o art. 289 foi renumerado para art. 174⁴, com redação semelhante ao atual art. 138 do CTN, veja-se:

Projeto de Código Tributário Nacional

[...]

Art. 174. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo devido dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada depois do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização. (Grifo nosso)

² Conferir Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional em <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em 27.07.2019.

³ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, p. 339.

⁴ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, p. 70.

18. Ao comentar o art. 174 do referido projeto, Professor Rubens Gomes de Sousa⁵, na condição de relator geral, assenta que a regra exposta no artigo em comento já era consagrada no direito vigente, e cita como exemplo o art. 200 do Decreto nº 26.149, de 1.949. Veja-se:

Relatório apresentado pelo Prof. RUBENS GOMES DE SOUSA, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional

Por último, o art. 174 abre ainda exceção ao princípio da objetividade, admitindo a exclusão da responsabilidade penal nos casos de denúncia espontânea da infração e sua concomitante reparação. **A regra, que vem do art. 289 do Anteprojeto, já é consagrada pelo direito vigente (Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, decreto nº 26.149 de 1949, art. 200)**, rejeitada em consequência a sugestão supressiva 1.048, prejudicadas as de ns. 23, 200, 221, 379, 419 e 799 por não ter sido aproveitado o restante do citado art. 289, e ainda as de ns. 46, 49, 231 e 234 por falta de objeto, visto que objetivam exatamente o que no art. 174 se dispõe. (Grifo nosso)

19. O Decreto nº 26.149, em seu art. 200, por sua vez, estabelece que o benefício da denúncia espontânea aplica-se somente ao contribuinte que, antes de qualquer procedimento fiscal, sanar qualquer irregularidade ou *recolher* o imposto devido à Fazenda Nacional. Veja-se:

Decreto nº 26.149, de 5 de Janeiro de 1949

Art. 200. Os contribuintes que procurarem **espontaneamente** a repartição arrecadadora, **antes de qualquer procedimento fiscal**, para sanar qualquer irregularidade **ou recolher imposto devido à Fazenda Nacional**, poderão ser atendidos dentro de dez (10) dias, contados da data do requerimento, independente de qualquer penalidade. (Grifo nosso)

20. Extraí-se, portanto, das palavras do próprio relator do Código Tributário Nacional que a *mens legis* no tocante ao termo “pagamento” inserto no art. 138 do CTN não se refere à compensação mas sim à recolhimento de tributo.

21. Ademais, embora a compensação também seja espécie de extinção de crédito tributário com o pagamento não se confunde, uma vez que o débito compensado – “denunciado” – está sujeito a ulterior homologação, o que pode inclusive não ocorrer. Portanto, não se pode concluir que o sujeito passivo – “denunciante” – tenha espontaneamente denunciado o pagamento do tributo e realizado o recolhimento com os acréscimos legais. Assim, não há que se aplicar à hipótese o benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN.

22. Nessa mesma trilha o posicionamento do STJ nos REsp 1569050 e 1657437 julgados em 2017, veja-se:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

⁵ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, p. 245.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o pagamento do tributo é realizado através da compensação" (fl. 665, e-STJ).
2. A Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, firmou o entendimento de que **"a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN"**.
3. Recurso Especial provido. (RESP - RECURSO ESPECIAL - 1657437 2017.00.46101-0, HERMAN BENJAMIN, STJ - **SEGUNDA TURMA**, DJE DATA: 25/04/2017) (Grifo nosso)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 535, II, DO CPC/1973. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. COMPENSAÇÃO. NÃO CONFIGURA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. [...]

2. A Fazenda Nacional se insurge contra a decisão do Tribunal de origem que equiparou a compensação tributária ao pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, instituto esse disciplinado no art. 138 do CTN.
3. A jurisprudência deste Tribunal Superior há muito se firmou no sentido de que, para a caracterização da denúncia espontânea - instituto que, se existente, afasta a multa punitiva -, se exige que a confissão realizada pelo contribuinte seja acompanhada do imediato pagamento do tributo, acrescido de juros e correção monetária.
4. **Como a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.**
5. **Recurso especial parcialmente provido para declarar a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN na hipótese de compensação tributária.** (RESP - RECURSO ESPECIAL - 1569050 2015.01.15713-5, OG FERNANDES, STJ - **SEGUNDA TURMA**, DJE DATA:13/12/2017) (Grifo nosso)

23. A tese ganhou força no STJ e vem prevalecendo, conforme julgados recentes de ambas as Turmas, inclusive da Primeira Seção. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE. [...]

2. **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.**
3. Agravo interno desprovido. (AIRES - AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL - 1308902 2012.00.19253-0, GURGEL DE FARIA, STJ - **PRIMEIRA TURMA**, DJE DATA:17/05/2018) (Grifo nosso)

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. (AIDERESP - AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL - 1657437 2017.00.46101-0, GURGEL DE FARIA, STJ - **PRIMEIRA SEÇÃO**, DJE DATA:17/10/2018) (Grifo nosso)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. EXTINÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO. [...]

II - Restou sedimentado nesta Corte o entendimento segundo o qual revela-se incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, porquanto, em tal hipótese, a extinção do débito submete-se à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco. [...]

VI - Agravo Interno improvido. (AIRES - AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL - 1473998 2014.02.00893-0, REGINA HELENA COSTA, STJ - **PRIMEIRA TURMA**, DJE DATA: 02/05/2019) (Grifo nosso)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. NÃO OCORRÊNCIA.

I - O presente feito decorre de ação objetivando o não recolhimento de multa de mora no regime de denúncia espontânea, bem como o direito de compensar o indébito. Na sentença, julgou-se procedente o pedido. No Tribunal Regional Federal da 5ª Região, a sentença foi reformada.

II - O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária. Nesse sentido: AgInt nos EDcl nos EREsp n. 1.657.437/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 12/9/2018, DJe 17/10/2018 e REsp n. 1.569.050/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 5/12/2017, DJe 13/12/2017.

III - Agravo interno improvido. (AIRES - AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL - 1720601 2018.00.18282-6, FRANCISCO FALCÃO, STJ - **SEGUNDA TURMA**, DJE DATA:07/06/2019) (Grifo nosso)

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPROCEDÊNCIA.

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. [...]

3. Agravo interno desprovido. (AIEDRESP - AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL - 1704799 2017.02.72937-0,

GURGEL DE FARIA, STJ - **PRIMEIRA TURMA**, DJE DATA:11/06/2019) (Grifo nosso)

24. Ante os fundamentos ora expostos e tendo em vista que no caso em análise os débitos objeto de denúncia foram compensados e não recolhidos, revela-se incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN.

Conclusão

25. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator designado.

De início, cumpre observar que os débitos de IRPJ em questão não foram incluídos em DCTF antes da liquidação por compensações, bem como não foram lançados de ofício, fato este que afasta a aplicação da Súmula nº 360 do Superior Tribunal de Justiça STJ (*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*).

A controvérsia, na verdade, gira em torno da aplicação ou não da dispensa de multa moratória na hipótese de compensação tributária, ou seja, se aplica ou não aplica a denúncia espontânea (artigo 138 do CTN) na liquidação de débitos por meio de compensação formalizada após o vencimento legal, mas antes de iniciada qualquer medida de fiscalização.

O tema é norteado de insegurança jurídica, afinal há verdadeira instabilidade jurisprudencial e doutrinária acerca do gozo do direito dos benefícios advindos da denúncia espontânea na liquidação de tributo em mora via compensação.

De qualquer forma, não se pode perder de vista que a compensação, ainda que sob condição resolutória de sua ulterior homologação, assim como o pagamento, constituem causas de extinção do crédito tributário.

Também não pode ser desprezado o fato de que a legislação prescreve que o débito cuja compensação (ou parte dela) não for homologada deve ser cobrado de ofício com multa de mora e juros, além de multa isolada.

Há, portanto, uma consequência legal específica ao tributo indevidamente compensado, assim como existe à insuficiência de pagamento, situações estas que ensejam o lançamento de ofício do tributo devido, sem prejuízo de incluir juros e multa nesta cobrança.

Esse procedimento próprio, porém, não produz efeitos na espontaneidade do sujeito passivo, que pode optar por liquidar o débito em mora por meio de pagamento ou por meio de compensação, sem que esta escolha lhe traga o ônus de atrair a multa moratória se implementada antes de ação fiscal e sem confissão de dívida anterior.

Dito de outros modos: a compensação, para efeitos de denúncia espontânea, é equiparada ao pagamento.

Nesse contexto, me curvo à tese na qual considera aplicável o instituto da denúncia espontânea em situação como a presente, em conformidade com o voto do I. Conselheiro Luis Flávio Neto, proferido em Sessão da CSRF ocorrida em 07/08/2018 e que ora transcrevo (Acórdão nº **9101-003.687**):

O presente caso exige que se compreenda a hipótese de incidência do art. 138 do CTN, especialmente quanto à exigência de extinção do crédito tributário por meio de "pagamento" ou de "compensação".

O art. 138 do CTN possui a seguinte redação:

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

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

O núcleo da presente discussão consiste em saber se o termo "pagamento", adotado pelo art. 138 do CTN (acima sublinhado), tem o sentido restritíssimo de "quitação em dinheiro" ou se contempla acepção mais ampla de *adimplemento*, abarcando, no caso, a compensação tributária.

De início, é necessário observar que o legislador nem sempre utiliza o vocábulo "pagamento" no sentido de *quitação em dinheiro*, valendo-se deste em sua acepção mais ampla de *adimplemento*. É o que se verifica em variados exemplos colhidos tanto de leis ordinárias como de leis complementares, conforme se passa a analisar antes de adentrar ao mérito em si do art. 138 do CTN.

Primeiramente, note-se a redação do art. 150 do CTN:

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.

Note-se que o CTN utilizou a dicção "antecipar o pagamento" no sentido de *antecipar o adimplemento sem prévio exame da autoridade administrativa*. Não há dúvidas que o

contribuinte, mediante declaração e compensação regularmente levadas a termo, irá consumir o típico "lançamento por homologação" tutelado pelo art. 150 do CTN.

Nesse sentido, merecem destaque os seguintes julgados, proferidos pela Primeira e Segunda Turma do STJ, que consideram indiferente o *adimplemento* dar-se mediante *pagamento em dinheiro* ou *compensação tributária* para a incidência do art. 150 do CTN:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ART. 74 DA LEI 9.430/96. MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS: LEI 10.637/02 E LEI 10.833/03. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NOV/1998. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO DA COMPENSAÇÃO. MAI/05. TRANSCURSO DE PRAZO SUPERIOR AO QUINQUENIO LEGAL. ART. 150, §4o, DO CTN. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PAGAMENTO ANTECIPADO.

1. No caso concreto, o crédito tributário foi constituído na data do protocolo do pedido de compensação (10/11/1998), por força do §4o do art. 74 da Lei n. 9.430/96. Logo, como até maio de 2005, a Administração não havia se manifestado sobre o referido pleito, ocorreu a homologação tácita prevista no §4o do art. 150 do CTN.

2. Recurso especial provido.

(STJ, REsp 1320994/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONCALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/10/2014, DJe 22/10/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4o, DO CTN. 1. O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4o, do CTN. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.238.000/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, SEGUNDA TURMA, DJe 29/06/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONCALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 27/08/2013)

Prosseguindo a análise ora empreendida, verifica-se que o mesmo se verifica, por exemplo, em relação ao art. 9º, § 2º, da Lei n. 9.532/97. Esse enunciado prescritivo estabelece, em seu caput, que, "à opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderá ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento". Para que essa opção fosse exercida, o legislador requereu a sua manifestação mediante o *adimplemento do tributo correspondente, em quota única*. Não há sinais de que o legislador procurou se referir a *quitação em dinheiro*, mas sim às hipóteses que legitimamente conduzam ao *adimplemento* da obrigação, como é o caso da *compensação*.

Esse foi precisamente o entendimento adotado por esta 1ª Turma da CSRF, em julgamento recente sobre o tema:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2003, 2004

SALDO ACUMULADO DE LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO INTEGRAL EM COTA ÚNICA. COMPENSAÇÃO.

À opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderia ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento (Lei n. 9.532/1997, art.

9º). *Exercício da opção mediante o adimplemento do valor correspondente. A regular compensação, assim como a regular quitação em dinheiro, era meio hábil para o exercício da opção. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF n. 10*

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização.

(CSRF, 9101-002.352, 14/06/2016)

Adentrando no mérito do presente recurso, verifica-se que, tal como se dá com os outros dispositivos citados, incluindo o art. 150 do CTN, embora o art. 138 do CTN, textualmente adote o termo "*pagamento*", não procura restringir o instituto da denúncia espontânea às hipóteses de *quitação em dinheiro*, requerendo o *adimplemento* em sentido amplo, o que inclui a *compensação tributária*.

A Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012, posteriormente cancelada pela Nota Técnica no 1 COSIT, de 12.06.2012, chegou a reconhecer de ofício, com o propósito de colocar fim aos litígios sobre a matéria, o sentido amplo de "*pagamento*", para abranger hipóteses de adimplemento como a "*compensacao*", *in verbis*:

"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.

O entendimento esposado pela Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012 não merece reparo.

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*" assuma 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*.

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.

(STJ, EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, **julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015**) 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.

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

O mesmo entendimento tem sido adotado por este Tribunal administrativo, como se observa desta recente decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO DECLARADO. DCOMP. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CARACTERIZADA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. STJ. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO NO CARF. Extinto, por meio de Declaração de Compensação homologada, Crédito tributário antes não declarado à administração tributária, resta caracterizada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, com exclusão da multa de mora segundo interpretação do Superior Tribunal de Justiça em julgamento de

recursos repetitivos, de aplicação obrigatória no âmbito do CARF. (Acórdão 3401002.706, Sessão de 21/08/2014)

Nesse cenário, a norma do art. 138 do CTN não se aplica apenas às hipóteses de *pagamento em dinheiro*: a norma de denúncia espontânea incide igualmente em face de outras hipóteses em que haja equivalente *adimplemento*, como é o caso da regular compensação tributária. Não se trata de interpretação ampliativa ou restritiva, mas de reconhecimento do âmbito de incidência prescrito pelo legislador. Não há que se falar, por conseguinte, em ofensa ao art. 111 do CTN.

Nesse sentido, entendo descabida a cobrança da multa de mora formulada, por considerar aplicável o artigo 138 do CTN (denúncia espontânea) nas compensações formalizadas pelo contribuinte, razão pela qual VOTO EM DAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli