



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.720580/2010-61
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.969 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 08 de fevereiro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado M. DIAS BRANCO S/A INDUSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

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. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual 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. [Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018].

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 dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe negaram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram da sessão de 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 apresentado pela PGFN (fls. 944/958) contra o Acórdão n.º 1301-002.642, de 21 de setembro de 2017, proferido pela 1ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, pelo qual deu-se provimento ao recurso voluntário da Contribuinte (fls. 917/926). A decisão adotou a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

Ementa:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR DE ESTIMATIVA. PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. Constatado erro no preenchimento da declaração, bem como comprovada a existência do crédito tributário em sede de fiscalização, a homologação pretendida deve ser reconhecida, em homenagem ao princípio da verdade material no processo administrativo

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A contribuinte apresentou DCOMP antes de ter iniciado qualquer procedimento fiscal, de tal sorte a extinguir o crédito tributário. Desse modo, deve-se aproveitar das benesses trazidas pela denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN.

O aresto teve o seguinte resultado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário e homologar as compensações até o limite de crédito reconhecido, nos termos do voto do relator.

Intimada, a PGFN interpôs recurso especial invocando divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: **apenas o pagamento é apto a atrair o benefício da denúncia espontânea, sendo exigível a multa de mora sobre o tributo extinto por compensação pleiteada após a data de seu vencimento**. Indicou como paradigmas o Acórdão n.º 1402-002.309 e o Acórdão n.º 3301-01.282.

No mérito, a PGFN defende, em muito sucinto resumo, que o pagamento extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior, o que não se dá quando o débito é extinto por compensação, que esta sujeita a uma condição – resolútoría - de decisão de não-homologação, que se não implementada, reverte os efeitos da quitação, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto, daí porque a compensação não é apta a atrair o benefício da denúncia espontânea. Acrescenta que por implicar no afastamento da multa, a denúncia espontânea configura hipótese de exclusão do crédito tributário, cuja legislação que a rege deve ser interpretada de forma literal, sem a possibilidade de se promover o alargamento do sentido da norma.

Requer, ao final, seja admitido o recurso especial e, no mérito, lhe seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido, afastando-se a denúncia espontânea na hipótese vertente.

O recurso especial foi admitido por despacho da presidência da câmara (fls. 962/966

A Contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido, do recurso especial da PGFN e do despacho que o admitiu, em 14/03/2018, como comprova o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 970, e apresentou contrarrazões em 28/03/2018, como demonstra o Termo de Solicitação de Juntada de fl. 971. Defende inicialmente o não conhecimento do recurso especial da PGFN, por entender que o entendimento manifestado nos paradigmas apresentados se encontra *de há muito superados*, de forma que não haveria divergência com a jurisprudência **atual** que alega imperar no órgão, passando a se referir a alguns julgados.

No mérito argui que o crédito já foi reconhecido pela diligência fiscal e pela decisão recorrida, e que o art. 156, do CTN, combinado com o art. 150 do mesmo diploma, demonstram que tanto o pagamento antecipado quanto a compensação do pagamento dependeriam de condição resolutória de homologação. Por conta deste raciocínio o benefício da denúncia espontânea se aplicaria indistintamente a tais modalidades de quitação do débito tributário. Faz menção a outros julgados do CARF neste sentido. Por fim, invoca a observância do art. 62-A do Regimento Interno do CARF que determina a observância das decisões definitivas dos Tribunais Superiores, *notadamente a proferida pelo C. STJ nos autos do Recurso Especial n.º 1.149.022/SP, o Recurso da Fazenda deverá ser devidamente improvido em todos os seus termos.*

Pede, ao final, pelo acolhimento das **Contrarrazões ao Recurso Especial**, *pelos motivos de fato e direito alegados, principalmente pelo reconhecimento o direito à homologação integral da compensação objeto do processo.*

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

De acordo com o art. 79, Anexo II, da Portaria MF n.º 343/2015 e alterações, a PGFN é considerada intimada de decisões no âmbito do CARF com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos são entregues à PGFN, se a intimação não ocorrer pessoalmente. No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN, em 01/11/2017, conforme fl. 927, de forma que intimação presumida ocorreria em 30/11/2017. Como o recurso especial foi apresentado nesse mesmo dia – 30/11/2017 (fl. 959), portanto, antes do início do prazo de 15 (quinze) dias, está comprovado que o recurso é **tempestivo**.

A Contribuinte se opõe à admissibilidade do apelo especial da PGFN, alegando que os paradigmas apresentados não caracterizariam a divergência invocada porque se encontrariam ultrapassados pela nova jurisprudência do órgão.

Por óbvio tal alegação não encontra respaldo no Regimento Interno do CARF, que dispõe que não deve ser admitido o paradigma que: (i) for proferido pelo mesmo colegiado que

proferiu o recorrido; (ii) foi proferido por turma extraordinária, (iii) se encontrar reformado por decisão da CSRF prolatada até a data da interposição do recurso especial, (iv) contrariar súmula vinculante do STF, (v) contrariar decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 – Código de Processo Civil; (vi) contrariar Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; e (vii) contrariar decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo.

Os paradigmas indicados pela PGFN não se encontram em nenhuma das situações acima estabelecidas, pelo que, revisando o despacho de exame de admissibilidade, entendo que o recurso especial deva ser conhecido com fundamento nas razões da presidência da câmara, com as quais adiro, na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999.

2. Mérito

No mérito, a questão da aplicabilidade ou não do instituto da denúncia espontânea ao caso das compensações tem sido reiteradamente apreciada por esta 1ª Turma da CSRF e, até este momento, o entendimento que tem prevalecido no Colegiado é o de que não é aplicável o benefício da denuncia espontânea sobre débitos vencidos objeto de compensação.

A título de exemplo, faço referência às seguintes decisões: Acórdão n.º 9101-005.264; Acórdão n.º 9101-005.130, o Acórdão n.º 9101-004.647, de minha relatoria, entre outros, bem como o Acórdão n.º 9101-005.330, proferido na sessão de julgamento do dia 2 de fevereiro de 2021, com voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, o qual ora reproduzo e adoto como razões para decidir o presente caso:

Com respeito à primeira matéria (**Aplicação da denúncia espontânea na compensação**), inicialmente importa contextualizar que a 1ª Turma da CSRF já se manifestou contrariamente à caracterização de denúncia espontânea na compensação de débitos em atraso. Neste sentido são os seguintes julgados:

MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente da utilização de débitos vencidos em Declaração de Compensação DCOMP. (Acórdão n.º 9101-002.218 - Sessão de 3 de fevereiro de 2016).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento, mormente quando as compensações promovidas em atraso não foram acompanhadas dos juros de mora devidos. (Acórdão n.º 9101-002.516 - Sessão de 13 de dezembro de 2016).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

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. (Jurisprudência das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça STJ). (Acórdão n.º 9101-002.969 - Sessão de 5 de julho de 2017).

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

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 n.º 9101-004.231, de 6 de junho de 2019).

Na mesma linha foi a decisão, por voto de qualidade¹ proferida na sessão de 10 de setembro de 2019, e objeto do Acórdão n.º 9101-004.384.

Do voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.516 são extraídos os fundamentos que se prestam a refutar a pretensão da Contribuinte:

O cabimento da multa de mora sempre foi objeto de discussão frente ao entendimento da Administração Tributária de que seu acréscimo seria exigível em todos os casos de recolhimento em atraso. Argumentava-se, como de fato o fez a PFN, em suas razões recursais, que o art. 138 do CTN somente excluía a imposição de multa de ofício, mormente tendo em conta que o mesmo diploma legal, em seu art. 134, parágrafo único, reconhecia a existência de penalidades de cunho moratório, além de trazer ressalva, em seu art. 161, acerca da possibilidade de penalidades se somarem aos juros de mora devidos em face de crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Admitir-se que o recolhimento espontâneo do tributo em atraso deveria ser acompanhado, apenas, de juros de mora, resultaria na completa impossibilidade de exigência da multa de mora, pois se o recolhimento fosse promovido antes do início do procedimento fiscal a multa de mora não seria cobrada e, se iniciado o procedimento fiscal, já seria o caso de aplicação da multa de ofício.

Contudo, em 08 de setembro de 2008, parte da discussão foi pacificada com a publicação da Súmula n.º 360, pelo Superior Tribunal de Justiça:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

*Consolidou-se o entendimento no sentido de que o pagamento a destempo, ainda que **acrescido de juros de mora**, não caracterizaria denúncia espontânea da infração, vez que o Fisco já tinha conhecimento dos valores devidos em razão de prévia declaração apresentada pelo sujeito passivo. Neste sentido, também, os julgados proferidos, logo na seqüência, no Recurso Especial n.º 886.462-RS e no Recurso Especial n.º 962.379-RS, já na sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do antigo Código de Processo Civil. Da ementa do primeiro extrai-se:*

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.

TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1 - Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

No voto condutor deste julgado, o Ministro Teori Albino Zavascki destacou sua abordagem do tema no julgamento de Embargos de Declaração no Recurso Especial n.º 541.468

" (...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários cuja existência já esteja formalizada (=créditos tributários já constituídos) e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória. Nesse sentido: Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., SP, Saraiva, 2004, p. 440.

Conforme assentado em precedente do STJ, "não há denúncia espontânea quando o crédito em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento"

Observou, ainda, que o alcance da jurisprudência consolidada limitava-se à não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte:

4. Importante registrar, finalmente, que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação. A propósito, reporto-me às razões expostas em voto de relator, que foi acompanhado unanimemente pela 1ª Seção, no AgRG nos EREsp 804785/PR, DJ de 16.10.2006:

"(...) 4. Isso não significa dizer, todavia, que a denúncia espontânea está afastada em qualquer circunstância ante a pura e simples razão de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. Não é isso. O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN. Nesse sentido, o seguinte precedente:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA NÃO CONSTANTE DA DCTF. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. É cediço na Corte que 'Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.' (REsp n.º 624.772/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31/05/2004) 2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. Precedentes: REsp n.º 402.706/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003; AgRg no REsp n.º 463.050/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002; e EDcl no AgRg no REsp n.º 302.928/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002. 3. Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais. 4. In casu, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor. 5. Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o consequente autolancamento de tributos aquém do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede o recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios." (AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005)".

(*) destaquei

Nestes termos, resta claro que o pagamento em atraso do tributo devido, ainda que acrescido dos juros de mora e promovido antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, não caracteriza denúncia espontânea, se houve prévia declaração constitutiva do débito. Em tais circunstância, o lançamento é desnecessário, o Fisco pode promover a cobrança do crédito tributário e o sujeito passivo está obrigado a pagá-lo com o acréscimo de multa de mora, além dos juros de mora.

Consolidado o entendimento de que era devida multa de mora no pagamento em atraso de débitos declarados, estabeleceu-se a pretensão de aplicação do entendimento sumulado a contrario sensu, ou seja, a exclusão da multa de mora nos casos de pagamento em atraso de débitos não declarados. Isto também porque o Superior Tribunal de Justiça firmou a natureza punitiva da multa moratória ao cancelar a Súmula STJ n.º 191, segundo a qual inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória, e substituí-la pela Súmula STJ n.º 565, no sentido que a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

Emerge daí a discussão acerca da necessidade de o pagamento, além de ser acrescido dos juros de mora, ser acompanhado de instrumento de denúncia da infração, bem

como se esta denúncia deveria se dar por meio de documento constitutivo do crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em sede de recursos repetitivos acerca da hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. A ementa do julgado proferido no Recurso Especial n.º 1.149.022SP é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL.

POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008.)

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse

montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine .

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impuntualidade do contribuinte.

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

De tudo o quanto foi exposto até este momento sobressai a necessidade, para a configuração da denúncia espontânea, de que haja **pagamento total do tributo anteriormente não declarado, acompanhado dos juros de mora**, antes de iniciado procedimento de ofício.

[...]

É certo que a compensação e o pagamento são formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, incisos I e II do CTN. Com a redação dada pela Medida Provisória n.º 66, de 2002, convertida na Lei n.º 10.637, de 2002, ao art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, a compensação mediante apresentação de Declaração de Compensação expressamente reconhecida como extintiva do crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação²

Nestes termos, a compensação deixa de ser precedida de pedido para ser promovida com efeitos extintivos imediatos, descritos de forma semelhante à extinção prevista no art. 156, VII do CTN, para os casos de pagamento antecipado e homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º. Cogita-se, assim, da equiparação da compensação a pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea e conseqüente afastamento da multa de mora na liquidação de débitos em atraso, caso o direito creditório apontado pelo sujeito passivo seja reconhecido ao menos parcialmente.

Inicialmente cumpre observar que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos acerca da aplicação do art. 138 do CTN se restringiram a casos nos quais houve efetivo pagamento, o que autoriza a livre convicção acerca da questão.

Contudo, é possível recolher daqueles julgados a conclusão de que a denúncia espontânea somente se caracteriza quando reporta fato desconhecido pelo Fisco. A partir deste pressuposto, sem adentrar à equiparação da compensação a pagamento, é possível excluir a ocorrência de denúncia espontânea em face de débito antes confessado e posteriormente informado em DCOMP para extinção mediante compensação. Já com referência aos débitos não declarados, considerando que a DCOMP é, também, instrumento de confissão de dívida, a indicação de débitos em atraso para compensação **com acréscimo**, apenas, **dos juros de mora**, representaria conduta semelhante àquela examinada no Recurso Especial n.º 1.149.022-SP, em rito de recursos repetitivos, a demandar avaliação acerca admissibilidade da compensação como forma de extinção hábil a conferir os benefícios da denúncia espontânea.

Invocando manifestação da Coordenação de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil favorável ao reconhecimento da denúncia espontânea em face de

compensação, o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo assim se posicionou no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.673:

[...]

*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 n.º 1 COSIT de 18/01/2012, com fundamento no Ato Declaratório PGFN n.º 4 de 2011 e Ato Declaratório PGFN n.º 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 n.º 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 n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei n.º 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 determinado 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 n.º 8.383, de 1991.

Atualmente a Lei n.º 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 n.º 19/2012 e Solução de Consulta da Cosit n.º 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 2009/00759399, 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.

() destaques acrescidos*

Assim, como o próprio voto consigna, a orientação da Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal contida na Nota Técnica Cosit nº 1/2012 foi revogada pela Nota Técnica Cosit nº 19/2012. Além disso, também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça foi alterado.

É que o precedente acima referido, proferido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, foi invocado na Segunda Turma daquele Tribunal ao decidir Embargos de Declaração em Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.375.380/SP, consoante expresso em sua 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.

Todavia, em julgado recente a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça reformou aquele posicionamento ao apreciar Agravo Interno no Recurso Especial n.º 1.585.052RS, consoante expresso no voto condutor do julgado, proferido pelo Ministro Humberto Martins:

[...]

Conforme consignado na análise monocrática, a denúncia espontânea é uma benesse legal que exige para sua implementação o pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora correspondentes.

Logo, a hipótese do art. 138 do CTN exige o pagamento do tributo que não se confunde com o pedido de compensação.

Quando, em vez de realizar o pagamento, o contribuinte apresenta pedido de compensação, a extinção do crédito tributário está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, temse por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência dos encargos moratórios.

Desse modo, sendo a compensação dependente 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.

A propósito, esse é o entendimento da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, como demonstram as ementas dos seguintes julgados:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ARTIGO 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. DISPOSITIVOS APONTADOS COMO VIOLADOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa aos art. 535 do CPC se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissivo, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF
2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo." (Súmula 211/STJ).
3. "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".(AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012)
4. Agravo regimental não provido" (AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 17/09/2015 – grifo nosso.);

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PRETENSÃO QUE ENCONTRA ÓBICE NA SÚMULA N. 7 DO STJ. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC

1. A revisão da conclusão do acórdão recorrido, no sentido da ausência de direito líquido e certo a ser amparado pelo mandamus, importaria em novo exame do conjunto fático-probatório dos autos. Precedentes: AgRg no AREsp 144.012/MA, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 15/05/2012; AgRg no AREsp 98.066/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/04/2012; REsp 1206178/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/11/2011; AgRg no Ag 1378589/DF, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/09/2011.
2. 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. Agravo regimental não provido" (AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012 – grifo nosso.).

Por fim, esclareço que não se desconhece o precedente citado nas razões recursais (EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015).

Contudo, trata-se de julgamento isolado cuja tese contrária e predominante nesta Corte, com julgamento de ambas as Turmas de Direito Público, foi reafirmada

pela Segunda Turma no julgamento do AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, em 03/09/2015, DJe 17/09/2015.

Ante o exposto, não tendo a agravante trazido argumento capaz de infirmar a decisão agravada, nego provimento ao agravo interno.

(negritou-se)

Vários Colegiados deste Conselho também manifestaram-se contrariamente à denúncia espontânea mediante compensação, consoante exposto nas seguintes ementas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

[...]

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA.

Pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, não apenas pela doutrina mas pelo próprio texto legal. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação. (Acórdão n.º 1301-001.991, Relator Conselheiro Waldir Veiga Rocha, sessão de 03 de maio de 2016)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/1993 a 31/07/1994

[...]

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea, o art. 138 do CTN exige-se a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário.

Recurso Voluntário Negado (Acórdão n.º 3802-004.034, Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, sessão de 27 de janeiro de 2015)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

IMPUTAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO AOS DÉBITOS COMPENSADOS EM ATRASO. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento. 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. (Acórdão n.º 1302-001.736, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, sessão de 10 de dezembro de 2015)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 04/2011. ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 08/2011. ABRANGÊNCIA. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO SOBRE COMPENSAÇÃO

Os Atos Declaratórios PGFN n.º 04/2011 e n.º 08/2011 autorizam a dispensa de contestação em ações judiciais envolvendo a denúncia espontânea, sendo que o primeiro ato define que a multa de mora deve ser afastada e o segundo ato esclarece que caracteriza a denúncia espontânea o pagamento, concomitante à retificação da declaração, da diferença de débito declarado a menor, mas ambos os atos nada dispõem sobre se a compensação configura ou não o instituto do art. 138 do CTN.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.

Para efeito da caracterização da denúncia espontânea a compensação não se equipara ao pagamento, já que possuem efeitos distintos, pois este extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior, e aquele sujeita-se a uma condição resolutória de decisão de não-homologação, que pode retornar o débito à condição de não-extinto.

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. LEGALIDADE. IMPUTAÇÃO. REGULARIDADE.

Se a declaração de compensação é entregue posteriormente ao vencimento dos débitos incidem-se multa e juros de mora, de acordo com o art. 61 da Lei n.º 9.430/96, que afasta a alegação de falta de previsão legal, sendo válido o procedimento de imputação do crédito primeiramente no principal e posteriormente nos respectivos acréscimos moratórios, e assim sucessivamente para cada débito, em ordem crescente de data de vencimento. (Acórdão n.º 1801-001.835, Relator Conselheiro Roberto Massao Chinen, sessão de 05 de dezembro de 2013)

Oportuna a transcrição dos argumentos expostos pelo Conselheiro Roberto Massao Chinen no voto condutor deste último acórdão citado:

De acordo com o legislador, o pagamento, ao lado da compensação, são espécies do gênero “modalidades de extinção”. O que vale para o gênero vale para a espécie, mas a recíproca não é verdadeira, lógica esta que se extrai do silogismo aristotélico. Se a compensação também excluísse a responsabilidade pela denúncia espontânea, porque não o fariam as demais formas de extinção do crédito tributário? A dação em pagamento em bens imóveis (inciso XI) configura denúncia espontânea? É mais razoável e prudente concluir que, se o legislador pretendesse contemplar a compensação, ou outras formas de extinção do crédito, não teria escrito somente “pagamento” no caput do art. 138 do CTN. Se assim o fez, é porque quis dizer que pagamento é pagamento, e não se confunde com compensação. E de fato, trata-se de duas espécies distintas, com efeitos diferenciados. O pagamento extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior. O mesmo não ocorre com a compensação, porque ela se sujeita a uma condição (resolutória) de decisão de não-homologação, que resolve (reverte) os efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto.

Teleologicamente falando, a denúncia espontânea guarda similaridade com o instituto do arrependimento, do direito penal, que o CP garante sob duas formas, o arrependimento eficaz (art. 15) e o posterior (art. 16). Em ambas, o benefício

(responder somente pelos atos já praticados e redução da pena, respectivamente) somente é concedido quando houver prova do arrependimento (impedimento do resultado no art. 15 e reparação do dano e restituição da coisa no art. 16). Nos dois institutos, o penal e o tributário, a função é a mesma: a prevalência da premiação sobre o castigo. Se no direito penal exige-se certeza de que o acusado está arrependido, o mesmo vale para a denúncia espontânea. E tal certeza somente é obtida pelo pagamento.

Art. 15 O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Art. 16 Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

A título de reforço, constatei que vários dos processos de compensação relacionados no início do acórdão já foram julgados em segunda instância. Dentre estes, os que tiveram que enfrentar o assunto da denúncia espontânea, todos, sem exceção, foram julgados no mesmo sentido do presente voto, conforme atestam as seguintes ementas:

Número do Processo 19647.004707/2005-31

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 12/09/2013

Relator(a) BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Nº Acórdão 1101-000.945

Acordam os membros do colegiado em: 1)por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade; e 2)por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art.138 do CTN quando não há pagamento, mormente se as compensações promovidas em atraso não foram acompanhadas dos juros de mora devidos.

Número do Processo 19647.004708/2005-85

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 29/03/2011

Relator(a) MARIA DE LOURDES RAMIREZ

Nº Acórdão 1801-000.520

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENCARGOS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não exclui a multa de mora. Entender que o recolhimento em atraso, feito de forma espontânea, exclui a multa de mora, é negar aplicação às leis que determinam sua imposição, pois a espontaneidade no pagamento em atraso é pressuposto da incidência da multa de mora. COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. CABIMENTO. A imputação proporcional, quando os débitos incluídos na Declaração de Compensação se encontram vencidos, não necessita de previsão legal, tratando-se simplesmente de critério aritmético para determinação de quanto do valor devido foi possível extinguir com o crédito oferecido.

Número do Processo 19647.004733/2005-69

Contribuinte TELEPISA CELULAR S.A.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 15/12/2010

Relator(a) SELENE FERREIRA DE MORAES

Nº Acórdão 1803-000.725

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Fonseca Vicentini, Luciano Inocêncio dos Santos e Benedicto Celso Benício Júnior, que davam provimento ao recurso.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO. O procedimento do sujeito passivo por meio do qual confessa a existência de débito e requer compensação não corresponde à denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que compensação não é pagamento.

[...]

Por fim, adicione-se que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça já firmou posicionamento unânime em favor do entendimento aqui defendido. Neste sentido é a manifestação invocada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho ao apreciar, na Primeira Turma da Primeira Seção, o Agravo Interno no Recurso Especial nº 1798582 – PR:

[...]

5. No mais, o acórdão recorrido e a decisão agravada estão em perfeita harmonia com a jurisprudência atual e consolidada desta Corte.

6. Com efeito, a Primeira Seção pacificou entendimento segundo o qual 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. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.

7. Ainda:

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 (AgInt no REsp. 1.720.601/CE, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 7.6.2019).

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 (AgInt no REsp. 1.473.998/SC, Rel. Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 2.5.2019).

8. Ante o exposto, nega-se provimento ao Agravo Interno da Empresa. É o voto.

Referido julgado, proferido em 08 de junho de 2020, está assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE OFENSA AO ART. 1.022 DO CÓDIGO FUX. SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA NÃO PROVIDO.

1. As razões do Apelo Nobre indicam genericamente ofensa ao art. 1.022 do Código Fux, sem apontar, de forma clara e objetiva, em que consiste o suposto vício do acórdão recorrido e sem demonstrar a sua importância para o deslinde da causa. Não é suficiente, para tanto, a mera afirmação genérica da necessidade de análise, pelo julgado, de determinados dispositivos legais. Incidência da Súmula 284 do STF.

2. A Primeira Seção pacificou entendimento segundo o qual 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. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.

3. *Agravo Interno da Empresa não provido.*

Este acórdão evidencia o entendimento unânime dos atuais Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria), em decisão proferida em 08/06/2020 (AgInt no REsp nº 1798582/PR), e o entendimento unânime dos atuais Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães), em decisão proferida em 23/05/2019 (AgInt no REsp. nº 1.720.601/CE).

Correto, portanto, o acréscimo da multa moratória na imputação do direito creditório reconhecido a débito compensado em atraso, razão pela qual deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte neste ponto.

Neste sentido, pelas mesmas razões de decidir, o voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no mérito, divergi do fundamentado voto da i. Relatora para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O mérito do presente recurso consiste em definir se o instituto da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN, pode ser aplicado nos casos de compensação tributária. Compreendo que a resposta é positiva, conforme exposto no voto (vencido) do acórdão 9101-005.567, julgado em agosto de 2021, que peço licença para reproduzir:

A questão já foi objeto de análise por esta 1ª Turma da CSRF, embora em diferentes composições, sendo o entendimento desta Relatora convergente com o do paradigma 9101-003.559, de 5 de abril de 2018, assim como com os votos condutores dos acórdãos 9101-004.448, de 9 de outubro de 2019 e 9101-003.689, de 7 de agosto de 2018. Cito trechos deste último, de relatoria do então conselheiro Luis Flávio Neto, adotando-o como razões de decidir:

(...)

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, operase 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 QUINQUÊNIO 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 GONÇALVES, 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 GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 27/08/2013)

(...)

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 “compensação”, 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" assumam a acepção de "adimplemento". Conforme a interpretação levada a termo nos julgados a seguir, há denúncia espontânea mediante o adimplemento integral do débito tributário antes da ação fiscal, independentemente deste se dar mediante pagamento em dinheiro ou compensação:

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,

Observo, ademais, que no acórdão 9101-004.448, de 9 de outubro de 2019, o redator designado Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto faz menção ao acórdão 1301-003.691, sessão de 24 de janeiro de 2019, de lavra do então Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, que, em suas palavras “em voto absolutamente brilhante sobre o tema, no qual, em resumo, demonstra-se à saciedade que o CTN, em inúmeras passagens, trata o termo “pagamento” no sentido de “adimplemento”, não havendo que se tomar o “pagamento” citado no art. 138 do CTN como a hipótese de extinção do crédito tributário prevista no inciso I do art. 156 do CTN”. Transcrevo, por oportuno, trechos daquele voto citado:

Cabe agora enfrentar a questão da eficácia da compensação tributária, para fins de aplicação do art. 138 do CTN.

O tema da possibilidade de compensar o tributo objeto de retificação das declarações do contribuinte é tormentoso no âmbito do CARF, não faltando manifestações em ambos os sentidos.

[...]

Uma investigação histórica acerca de seu escopo é essencial para a correta compreensão do dispositivo, mormente em razão do mesmo ter sido elucidado de forma expressa nos trabalhos da comissão de elaboração do Código Tributário Nacional, sob a batuta de Rubens Gomes de Sousa, constituindo a exposição de motivos dessa lei 4:

[4 MINISTÉRIO DA FAZENDA. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p.245.]

Por último, o art. 174 abre 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.

49. (A) Idem. (B) Acrescentar dispositivo novo com a seguinte redação: "Nenhuma penalidade será aplicada ao contribuinte que, em qualquer tempo, antes de instaurado o processo fiscal, apresentar-se espontaneamente à Repartição fiscal competente para REGULARIZAR a sua situação para com o fisco". (C) Omissa; (D) Prejudicada⁵.

[5 Idem, ibidem, p. 417.]

Como se vê, o dispositivo sempre teve em vistas a reparação do dano causado pela infração, é dizer, o atendimento ao interesse do Erário, que se encontra satisfeito através de qualquer dos meios de extinção do crédito tributário, com o suficiente adimplemento da exação. Visa, pois, a regularização do contribuinte que espontaneamente comparece à repartição para quitar o tributo devido - esse é o real conteúdo normativo do art. 138 do CTN.

Os principais argumentos suscitados em sentido contrário dizem respeito: i) ao fato da compensação e o pagamento serem arrolados no art. 156 do CTN como formas de extinção do crédito tributário; e ii) à circunstância do pagamento extinguir o crédito a partir do momento em que realizado, enquanto a compensação está sujeita a posterior homologação, sob condição resolutória, podendo ser confirmada ou não a quitação do tributo, a depender da homologação da compensação. Além disso, faz-se referência também a recente decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no AgInt no REsp 1.568.857, em julgamento realizado em 16/05/2017.

Em relação ao primeiro argumento, de que o CTN foi taxativo na distinção entre pagamento e compensação, como formas de extinção do crédito tributário, trata-se de um ponto que, data vênia, é apenas parcialmente correto.

Na verdade, a despeito da cientificidade empregada na elaboração do CTN, a referida distinção semântica entre os termos "pagamento" e "compensação" é utilizada (ainda sem muito rigor) apenas em uma parte específica da legislação, no Capítulo IV do Título III, correspondente ao intervalo entre os arts. 156 e 174. No restante do CTN, a expressão "pagamento" é utilizada de forma indiscriminada, como sinônimo de adimplemento. Estender a distinção do trecho apontado acima para o restante do Código implicaria em situações absolutamente canhestras e sem qualquer sentido técnico.

Vejamos alguns exemplos:

[...]

Art. 82 (...)

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Este dispositivo se refere ao lançamento de contribuição de melhoria, determinando que no ato administrativo deverá ser informado o prazo para pagamento. Se considerada a distinção entre pagamento e os demais métodos de extinção do crédito tributário, estar-se-ia concluindo que a única forma de se quitar dívida da referida contribuição seria através do pagamento em sentido estrito.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

Novamente, o termo pagamento é utilizado no sentido de inadimplemento do tributo, abarcando todas as formas de extinção.

Art. 108. (...)

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Novamente o dispositivo estabelece que a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação tributária não pode ser afastado através de um juízo de equidade. A invocação da distinção mencionada anteriormente geraria o resultado absurdo de que a equidade não poderia dispensar o pagamento do tributo, mas poderia obstar a compensação de ofício, nos casos cabíveis legalmente, o que não faz sentido.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Esse dispositivo talvez seja o mais representativo da errônea interpretação dada pela DRJ ao art. 138 do CTN. Caso levada às últimas consequências, teríamos que convir que qualquer meio de adimplemento da obrigação, que não seja o pagamento, não teria efeitos extintivos, já que o objeto da prestação seria um dar específico (pagamento).

O dispositivo claramente utiliza a expressão "pagamento" no sentido de inadimplemento - este sim, a obrigação do contribuinte, após a realização do fato gerador.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

Novamente, a expressão é utilizada como sinônimo de "adimplemento". Caso contrário, adotando de forma extrema a distinção entre "pagamento" e "compensação", poderíamos argumentar contrario sensu que as convenções particulares relativas à responsabilidade pela compensação do tributo, ou pela dação de bens em pagamento, poderiam ser opostas à Fazenda Pública, o que é, novamente, um absurdo técnico.

No art. 125, nova situação esdrúxula: teríamos que aceitar, à luz da referida distinção, que no caso de um dos coobrigados compensar ou realizar dação de bem, para extinguir o tributo que deve solidariamente, essa prestação não aproveita aos demais, que continuariam devedores da integralidade do crédito tributário.

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Mais uma vez: aplicada a distinção em questão, seríamos obrigados a reconhecer que nos casos de lançamento por homologação, o contribuinte não poderia compensar o tributo por ele constituído, pois a lei exigiria a antecipação de pagamento - essa leitura, obviamente, contrasta com diversos outros dispositivos legais e se constitui em rotundo absurdo, haja vista ser absolutamente cediça a transmissão de DCOMPs para a extinção de créditos tributários constituídos pelo próprio contribuinte.

E mais, mesmo entre os arts. 157 a 164 do CTN verificamos hipóteses em que a expressão "pagamento" é utilizada no sentido de "adimplemento":

Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Contrario sensu o prazo de vencimento não se aplicaria nos casos em que o contribuinte opte por adimplir a obrigação através de compensação?

Mesmo no artigo 164, que versa sobre a ação de consignação em pagamento, o seu §2º chama essa medida, hipótese de extinção prevista no art. 156, VIII do CTN, de pagamento:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Na senda percorrida pela DRJ, chegaríamos a uma situação esdrúxula: o sujeito procedeu à denúncia espontânea de infração, e ao tentar recolher o valor aos cofres públicos encontrou resistência do órgão arrecadador. Para superar a mora accipiendi, utiliza-se da ação de consignação em pagamento (que, na literalidade do art. 156, é meio distinto do pagamento), e deposita o valor em juízo. Julgada procedente a ação, a RFB poderia lhe cobrar a multa moratória, pois a extinção se deu através de ação de consignação, e não através de pagamento.

Por fim, uma última menção que nos parece definitiva:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

O dispositivo menciona expressamente "modalidade do seu pagamento", reconhecendo que o "pagamento" aí é utilizado como gênero de modalidades de extinção do crédito tributário, e não como o pagamento em moeda corrente. Ou alguém diria que o sujeito não tem direito à restituição do valor de bem imóvel dado para a extinção do tributo devido?

A menção dos dispositivos é longa, mas não exaustiva, e tem a função de demonstrar que a expressão "pagamento" não é utilizada em um sentido estrito no CTN. Pelo contrário, ela é reiteradamente utilizada no sentido de "adimplemento", sentido este que é compatível com diversas formas distintas de extinção do crédito tributário, e igualmente adequado a uma leitura originalista, genética, do art. 138 do CTN, que se refere expressamente à reparação do dano, e não ao pagamento do tributo - independente da forma de extinção, se por pagamento ou por compensação, o Erário será atendido.

Desse modo, considerada a distinção entre pagamento e os demais meios de adimplemento do crédito tributo, o CTN seria conduzido a regras absolutamente desprovidas de lógica. Como já dissera, há muito, Carlos Maximiliano, em sua clássica obra sobre Hermenêutica Jurídica, "Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis." 6

Passando ao segundo argumento, de que pagamento extingiria o crédito instantaneamente, enquanto a compensação está sujeita a posterior homologação, sob condição resolutória, podendo ser confirmada ou não a quitação do tributo, temos que o mesmo também não procede.

De pronto, a premissa assumida, de que o pagamento extingue o crédito tributário instantaneamente, se revela equivocada.

Basta lembrar que no caso de pagamento por cheque, o crédito só é considerado extinto com o resgate deste pelo sacado, nos termos do art. 162, §2º do CTN, e no caso de pagamento através de estampilha, o próprio CTN frisa, no art. 162, §3º, que a inutilização dele só terá efeito extintivo após a homologação expressa ou tácita da autoridade administrativa.

E mesmo em relação ao pagamento em moeda, dentro da sistemática do art. 150 do CTN, por cerca de 50 anos se considerou que o mesmo não possuía eficácia extintiva, ficando sempre condicionado à homologação do ente fiscalizador, situação esta que foi modificada apenas com o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, que no exercício de uma "interpretação autêntica", cuja retroação foi rechaçada pelo Recurso Extraordinário nº 566.621, cuja ementa é expressa:

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo

jurídico deve ser considerada como lei nova.(RE 566.621, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, Repercussão Geral).

É dizer, o precedente vinculante do Supremo Tribunal Federal reconheceu expressamente que antes da LC nº 118/2005, o pagamento feito na sistemática do lançamento por homologação não tinha natureza extintiva, ficando condicionado à homologação posterior. A premissa assumida contraria diametralmente o conteúdo normativo do CTN pré-LC 118/2005, para estabelecer uma distinção que, originalmente, nunca existiu naquela legislação.

Nessa linha, mais um absurdo: teríamos que concordar que o prazo para o pedido de restituição do tributo seria de 5 anos contados do adimplemento, no caso de pagamento em moeda corrente, mas 10 anos nos casos em que o adimplemento se deu de outro modo, retomando a "tese do cinco mais cinco" para os casos em que a extinção não tenha se dado através de pagamento em sentido estrito.

Voltando os olhos à compensação, o art. 170 determina:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

A exigência de homologação do pedido de compensação para a extinção do crédito não advém do CTN, mas de determinação expressa da legislação federal, mormente os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, e essa exigência nada mais é do que uma garantia do Erário, para evitar que o contribuinte utilize créditos inexistentes para quitar tributos devidos. Mas a forma que essa garantia é realizada não é estabelecida de forma alguma pelo CTN - pelo contrário, cabe ao ente tributante regulamentá-la.

E tampouco a exigência de garantias é um privilégio da compensação: o art. 162, §1º determina que a legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal. Ora, seria plenamente possível que o ente tributante criasse uma lei exigindo que os pagamentos por cheque ou vale postal ficassem sujeitos à homologação da autoridade, submetendo-se a regime similar ao da compensação, sem que qualquer pessoa contestasse a sua natureza de "pagamento".

No sentido oposto, também seria plenamente possível (e tem se tornado uma realidade, com os fast tracks de aproveitamento de créditos) que o legislador estabelecesse um sistema de validação prévio do crédito ou do contribuinte (como nos programas de discriminações positivas) que dispensasse a homologação posterior da compensação efetuada - sem que qualquer pessoa ousasse defender que agora deveria se chamar "pagamento".

Esse argumento se baseia no art. 74, §2º da Lei nº 9.430/96, que diz:

Art. 74. (...)

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

Caso não existisse o referido dispositivo, em lei ordinária federal, o alcance do art. 138 do CTN, que tem natureza de lei complementar e alcance de norma geral, seria ampliado por conta disso? Certamente que não. O raciocínio inverso deixa claro que o estabelecimento de condições e garantias à compensação não afeta o conteúdo das regras estabelecidas pelo CTN, especialmente aquela relativa à denúncia espontânea.

Como se vê, o critério da sujeição a homologação é absolutamente frágil, não encontrando respaldo no CTN e decorrente de uma compreensão equivocada das garantias que são atribuídas ao crédito tributário.

Quanto ao precedente do Superior Tribunal de Justiça mencionado, temos que, de fato, há um entendimento preponderante em favor da tese encampada pela decisão a quo, no sentido de que a compensação não poderia gerar os efeitos da denúncia espontânea.

Como explica Thais de Laurentiis, a ratio decidendi dos acórdãos baseia-se exclusivamente no fato de a extinção do crédito tributário por meio de compensação estar sujeita à condição resolutória de sua homologação, conforme determina o art. 74, §2º da Lei n.º 9.430/967, adotando a tese já suficientemente rechaçada anteriormente.

Aduz essa Conselheira, no seu voto vencedor no Acórdão n.º 3402-003.486, que em razão do próprio conceito de compensação tributária, qual seja, sistemática que acarreta num encontro de contas, tendo como resultado a extinção de duas obrigações contrapostas: relação jurídica tributária, em que o contribuinte tem débito perante o Fisco; e relação jurídica de restituição de indébito ou ressarcimento, na qual o contribuinte tem direito a crédito a ser pago pelo Fisco, até o limite que se equivalerem (artigo 170, CTN e artigo 74 da Lei n. 9.430/96). Há, portanto, concomitante pagamento de tributo e restituição do indébito ou ressarcimento do tributo. Ou seja, na compensação tributária há sim pagamento, com o único diferencial de que tal pagamento ocorre simultaneamente com a restituição ou ressarcimento de tributos, de modo que tal encontro de contas se anula mutuamente.

Vejamos, por exemplo, o precedente firmado no REsp 1.122.131/SC, de relatoria do Min. Napoleão Nunes, no qual se reconhece que a compensação é espécie de pagamento:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9º. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO. 1. Trata-se de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício; circunstância que o Recorrente afirma comportar a incidência do art. 9º., caput da MP 303/06, o qual prevê hipóteses de desconto nos débitos tributários.

2. O art. 9º. da MP 303/2006 criou, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos arts. 1o. e 8o., a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (compensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal.

3. É usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma pletera de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.

4. Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito). Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9º da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade ex officio, como se deu neste caso.

5. Ainda que não se considerasse que a compensação configura, na hipótese específica destes autos, uma modalidade de pagamento da dívida tributária, ganha relevo o fato de a compensação ter sido realizada de ofício, pois demonstra que o Fisco suprimiu até mesmo a possibilidade de o contribuinte, depois de receber o valor que lhe era devido, resolver aderir à forma favorecida de pagamento, prevista no art. 9o. da MP 303/06.

6. A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do fiscal na arrecadação de tributos, por legítima que seja essa pretensão, porquanto os dispositivos que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas, sendo essencial, para o propósito pacificador, a atuação judicial de feitiço moderador.

7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido. (REsp 1122131/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2016, DJe 02/06/2016)

(...)

Há diversas decisões de turmas ordinárias deste CARF neste mesmo sentido, tanto nesta 1ª Seção quanto na 3ª, podendo-se citar como exemplos os acórdãos 1301-003.69, de 24 de janeiro de 2019, 1201-001.827, de 27 de julho de 2017, 3301-004.081, de 23 de outubro de 2017, 3301-003.218, de 22 de fevereiro de 2017 e 3201-004.475 de 28 de novembro de 2018.

Não obstante, por questão de transparência, considero importante observar, por fim, que a matéria é fruto de ampla discussão e ainda está em amadurecimento neste CARF. Tanto é que assim que a posição acima não foi a que prevaleceu mais recentemente nesta 1ª Turma da CSRF, como apontam os acórdãos 9101-004.670 e 9101-004.649, ambos de 16 de janeiro de 2020.

Diante disso, sugeri a seguinte ementa para este julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

DENUNCIA ESPONTÂNEA COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário. Precedentes do CARF e STJ.

São essas as razões pelas quais, não sem antes reiterar a devida licença, orientei meu voto para negar provimento ao recurso especial da PGFN.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto da I. Relatora, Presidente Andréa Duek Simantob, registra-se aqui a discordância do seu posicionamento meritório, justificando o entendimento pela improcedência do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Em relação ao tema da denúncia 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 n.º 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 n.º 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 n.º 3.000, de 26 de março de 1999 e, ainda, o art. 9º da Lei n.º 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 pelo 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 n.º 5.844, de 1943, art. 125, parágrafo único, alínea "c", e Lei n.º 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 n.º 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 n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, e do art. 9º, §1º da Lei n.º 4.131, de 1962, ambos

anteriores à Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012 (que revogou a IN RFB n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 consulente 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 n.º 0422 e 0473) e da CIDE (Royalties-código de receita n.º 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 n.º 9.430, de 1996, é permitida a comprovação do pagamento a que alude o art. 880 do Decreto n.º 3.000, de 1999, por meio da declaração de compensação.

26. Fica reformada a Solução de Consulta n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

