



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19647.004210/2005-12  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.034 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 10 de março de 2022  
**Recorrente** TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A (SUCESSORA DE TELPE CELULAR S/A)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2000

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O instituto da compensação, para efeitos de denúncia espontânea, não pode ser equiparado a pagamento, eis que ainda depende de posterior homologação, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa de mora por adimplemento efetuado a destempo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andréa Duek Simantob

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e redatora designada.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luis Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo sujeito passivo em epígrafe (fls. 317 a 331), previsto nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015 - RICARF, contra o acórdão n.º 1402-004.399 (fls. 283 a 302).

Na origem, trata-se de processo de compensação, parcialmente homologado, cuja ausência de créditos suficientes decorreria da inclusão de multa e juros na parcela do débito.

A 2ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, analisando o feito, negou provimento ao recurso voluntário em acórdão assim ementado:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2000**

**LANÇAMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA.**

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

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2000**

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

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

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

Direito creditório que não se reconhece.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.**

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

**IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE.**

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

(...)

“Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação a, i.i) imputação

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

Em face do referido acórdão o contribuinte interpôs recurso especial de divergência, visando rediscutir as seguintes matérias: (i) aplicação da denúncia espontânea quando decorrente de extinção do crédito tributário por compensação, e (ii) o segundo dissídio seria relativo à imputação proporcional de pagamento.

O despacho de admissibilidade recursal deu seguimento parcial ao feito, admitindo-o apenas em relação ao item (i) acima descrito, nos seguintes termos:

Para comprovar a divergência alegada em relação ao primeiro dissídio apontado, a recorrente invoca o acórdão n.º 1302-001.673, de 03 de março de 2015, não reformado até a presente data, que veicula a seguinte ementa, no que concerne ao objeto do recurso especial:

**“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Exercício: 2001

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.**

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

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CABIMENTO.**

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

Compulsando-se o acórdão paradigma, essencialmente as passagens do voto condutor do julgado que tratam da possibilidade de se gozar da denúncia espontânea por meio da compensação do valor devido confessado, podemos verificar que foram apresentados, dentre outros, os seguintes fundamentos para a decisão:

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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.

[...]

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.

[...]

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.**” (destaquei)

Já o acórdão recorrido, quando enfrenta a matéria ora discutida, assim se manifesta em sua fundamentação:

Em segundo lugar, assente neste Tribunal Administrativo Tributário Federal, inclusive em sua Câmara Superior de Recursos Fiscais, que “compensação”, para fins de aplicação do artigo 138, do CTN, não se

equivale a “pagamento”, institutos diferentes, inclusive com previsão em dispositivos diferente do Códex (artigo 156, I e II), sendo válido ressaltar que até as decisões encartadas pela recorrente em seu RV apontam nessa linha.

[...]

Desse modo, sem necessidade de maiores digressões, nego provimento ao RV nesta matéria (denúncia espontânea/multa de mora).

O que se constata, portanto, é que o paradigma indicado e o acórdão recorrido adotam solução divergente para a situações fáticas similares. No paradigma, conforme anotado, a Turma entendeu que a extinção do crédito tributário por compensação tem o efeito de atrair o benefício previsto no art. 138 do CTN. Note-se que o processo relativo ao acórdão paradigma encontra-se na CSRF para julgamento de recurso especial da Fazenda Nacional. Já o recorrido, escorado em vasta jurisprudência deste Conselho, considerou que a compensação não equivale ao pagamento do crédito tributário, para fins de aplicação do art. 138 do CTN, razão pela qual negou provimento ao recurso voluntário nesta matéria. Comprovado, portanto, o dissídio jurisprudencial previsto no RICARF/2015 em relação à matéria ora analisada.

A segunda matéria apresentada como divergente pela Contribuinte diz respeito à imputação proporcional do pagamento, sustentada, segunda a recorrente, por dois acórdãos paradigmas. O primeiro paradigma (101-96.814) traz a seguinte fundamentação sobre o tema:

A Lei 9.430/96 veio permitir a lavratura de auto de infração, apenas para exigência de multa ou de juros de mora (art. 43). Assim sendo, a partir de 01 de janeiro de 1997, deixou de ser aplicável o método da imputação para exigir multa ou juros não pagos.

Com novo diploma legal, o pagamento espontâneo do principal em atraso, desacompanhado da multa de mora, ficou sujeito à multa de ofício exigível isoladamente, conforme dispôs seu art. 44.:

[...]

Assim, quando da lavratura do auto de infração, **de acordo com a legislação então em vigor, o lançamento a ser feito, de acordo com o art. 43 da Lei 9.430/96, seria apenas da multa de ofício, isoladamente**, conforme norma prevista inciso I do *caput*, c.c o inciso I do § 1º, ambos do art. 44 da mesma Lei 9.430/96 inciso” (destaquei)

De se destacar que o processo é do ano-calendário 2000 e, portanto, ainda não havia se processado a alteração no art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.488/2007, que revogou o inciso II do parágrafo primeiro do referido artigo, que previa o lançamento da multa isolada em caso de pagamento posterior ao vencimento e sem a inclusão da multa de mora.

No presente caso, o despacho decisório que iniciou o litígio é de 17/04/2007, posterior à vigência da MP nº 351, de 22 de janeiro de 2007, matriz da alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007, razão

pela qual constata-se que a fundamentação jurídica do acórdão paradigma não era aplicável ao caso concreto ora em análise, uma vez que o dispositivo legal utilizado naquele fora revogado, não se aplicando ao agora debatido.

O segundo acórdão paradigma apontado ( n.º 9101-001.233, de 22/11/2011), proveniente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, oferece a seguinte fundamentação, no que respeita à matéria em análise:

Diante destas considerações, tem-se que a questão submetida à apreciação deste Colegiado cinge-se, portanto, em saber se i) no momento do lançamento do IRPJ (24.04.2001), o direito da Fazenda e constituir o crédito tributário já estaria extinto para o fato gerador ocorrido em 31.12.1995; e se ii) **em relação ao fato gerador de 1997 (período findo em 31.05), quanto aos valores postergados, está correta aplicação do “método da imputação proporcional” na apuração da diferença de imposto exigida.**

[...]

Conforme demonstram as referências acima, a fiscalização apurou corretamente os valores **devidos no ano-calendário de 1997**. Frise-se, novamente, que as importâncias exigidas neste período não se referem à valores postergados, como incorretamente considerou a decisão recorrida. Ao contrário, porém, os valores exigidos em relação ao ano-calendário de 1997, são decorrentes de ajustes no lucro real e na base de cálculo da CSLL, promovidos em razão da não observância, pela Contribuinte, das regras para dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos.

Como já assentado por esta Corte, **a partir da vigência da Lei n.º 9.430/1996**, que instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, é inaplicável o método da imputação proporcional. Em consequência, na apuração do quantum devido na hipótese de postergação, deve-se considerar como valor do imposto ou contribuição postergados a totalidade dos valores pagos no período subsequente, sem a dedução dos juros e multa de mora.

Verifica-se, pela análise do voto condutor do julgado paradigma, que não há similitude entre as matéria abordada no julgado quando confrontada com o recorrido, já que uma trata do lançamento do IRPJ, ao passo que no caso concreto a discussão é relativa à cobrança de valor cobrado em razão da não homologação de compensação declarada. Ademais, como restou demonstrado em relação ao primeiro paradigma indicado para discussão desta matéria, o arcabouço jurídico que fundamentou a autuação no acórdão paradigma não é o mesmo que embasou o julgado recorrido.

É o que se pode constatar a partir dos seguintes excertos, extraídos do voto condutor do julgado:

Com efeito, a imputação proporcional de pagamento tem por fundamento os artigos 163 e 167 do CTN, a seguir reproduzidos:

[...]

Pois bem como o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito do contribuinte para com a Fazenda), infere-se que o legislador lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entendimento que claramente se ratifica pela leitura do art. 167 do mesmo diploma legal, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

Assim, somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

A respeito, a I. Conselheira da CSRF, Edeli Pereira Besa, quando Conselheira da hoje extinta 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção (Ac. n.º 1101-000.945 - sessão de 12/09/2013), assim se expressou sobre o tema, posição que adoto como minha:

[...]

*Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deverá observá-lo. Significa dizer que o direito creditório reconhecido deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data da entrega da DCOMP, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado.*

***A possibilidade de se exigir, isoladamente, penalidades em razão da inobservância do prazo de recolhimento de tributos, cumulada com a falta de recolhimento de multa de mora, deixou de existir com a revogação do art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007. Assim, o art. 43 da Lei nº 9.430/96 somente resta aplicável para fins de constituição de juros de mora isolados, nas hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolhê-los em razão de ordem judicial, e a constituição deste crédito tributário se faz necessária para prevenir a decadência. (destaquei)***

Pelo exposto, em relação à matéria imputação proporcional de pagamento, não se caracteriza o dissídio jurisprudencial alegado pela Recorrente, seja porque o fundamento jurídico que embasou as decisões dos paradigmas difere do acórdão recorrido, seja porque a matéria objeto do julgamento, especialmente no acórdão paradigma 9101-001.233, não guarda similitude fática com o caso concreto ora em discussão.

É de se reconhecer, portanto, que está caracterizada a divergência de interpretação da norma tributária entre o acórdão recorrido e o paradigma no que diz respeito ao gozo da denúncia espontânea prevista no art. 138

do CTN quando a extinção do crédito tributário se deu por compensação, não pagamento.

(...)

Com fundamento nos artigos 18, III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para que seja rediscutida a possibilidade de se usufruir do benefício previsto no art. 138 do CTN quando o crédito tributário confessado é objeto de compensação, e não de pagamento, cabendo agravo em relação à matéria cujo seguimento foi negado.

Encaminhe-se à unidade de origem para ciência do sujeito passivo do presente despacho, bem como para adoção de eventuais providências ao seu encargo, inclusive de cobrança, se for o caso. Após, caso haja requerimento de agravo, encaminhe-se ao CARF, caso contrário, encaminhe-se à PGFN, para ciência do Acórdão nº 1402-004.399, do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo e do presente despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer Contrarrazões, conforme o disposto no art. 70, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. Após, encaminhe-se ao CARF, para distribuição e julgamento do Recurso Especial do sujeito passivo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A Recorrente apresentou Agravo contra o despacho de admissibilidade, que porém foi rejeitado.

No mérito, em relação à parte conhecida, a Recorrente sustenta que a finalidade do artigo 138 é justamente estimular o adimplemento das obrigações tributárias, permitindo ao contribuinte que, em casos como o presente, sendo constatada eventual irregularidade desconhecida pela Administração Fiscal, possa saná-la independentemente de uma ação fiscal e sem o ônus que esta acarretaria.

A Declaração de Compensação – DCOMP aponta a existência do débito que está sendo pago por meio da compensação, assim como sua data de vencimento. Basta, portanto, a DCOMP para que a Administração Fiscal verifique que existia um débito fiscal não pago, o que configura uma infração devidamente comunicada à Administração. A comunicação da denúncia está, desse modo, claramente configurada.

Intimada do especial, a i. PGFN aduz que compensação e pagamento não se confundem, embora ambas sejam formas de extinção do crédito tributário. Sustenta ainda que o art. 138 fala em “pagamento do tributo”, que deve ser interpretado restritivamente, nos termos do art. 111 do também do CTN.

É o relatório no que reputo essencial.

## Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.



Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - 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 nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

<sup>1</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No presente caso, restou demonstrada a divergência entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, conforme acima relatado e transcrito, razão pela qual admito o especial.

#### Recurso especial do Contribuinte - Mérito

No mérito, não se trata de questão nova, sendo recorrentemente discutida. Por tal razão, peço vênua para transcrever a Declaração de voto de lavra do Conselheiro Caio Quintella, proferida nos autos do 19647.004215/2005-45, acórdão n. 9101-005.883, julgado em 12/11/2021, referente à mesma Recorrente:

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 elas.

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.

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 CTN<sup>2</sup> 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***.

---

<sup>2</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

**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 federais<sup>3</sup>.**

**Não obstante, reforçando, mais uma vez, tal pensamento, ainda que não se reconheça que recolhimento e compensação são institutos idênticos de extinção do crédito tributário, em relação a tributos sujeitos a lançamento por homologação, confira-se trechos da Solução de Consulta COSIT nº 110, de 07 de maio de 2015, a qual teve como objeto situação em que o consulente indagava se a apresentação de DCOMP seria meio hábil para comprovar pagamento em operações de câmbio, exigido no art. 880 do RIR/99:**

(...)

No *caso*, acima apresentado, apesar de possuir objeto um tanto distinto do presente feito, a Administração Tributária federal afastou a literalidade do texto do art. 880 do Decreto 3000/1999, aplicando uma interpretação sistemática das normas vigentes, reconhecendo a eficácia da compensação como prova de pagamento, no sentido de ser apenas necessária uma verificação de vedação no próprio art. 74 da Lei nº 9.430/96 ou em lei específica do tributo a ser compensado. Concluiu a Receita Federal do Brasil que, no caso de não haver vedações expressas, a compensação faz as vezes do pagamento.

Transportando o raciocínio, primordial e fundamental, da Solução de Consulta COSIT nº 110/2015 para processo administrativo sob análise, há clara validação e endosso institucional da eficácia da compensação por DCOMP para fins de equivalência de efeitos a pagamento. Pelo menos, sem sombra de dúvidas, a interpretação literal do termo *pagamento* do artigo 138 do CTN, da qual tenta, agora, se valer o Fisco, cai por terra.

Satisfeita a demonstração da equiparação normativa dos efeitos dos institutos, pagamento e compensação, e a necessidade de uma interpretação sistemática, deve-se frisar que a jurisprudência, tanto

administrativa como judicial, já enfrentou casos idênticos, decidindo sobre a matéria em questão.

O entendimento desse E. CARF, inclusive, nas C. Turmas Ordinárias da sua 1ª Seção, não é pacífico sobre o assunto, mas há um considerável número de decisões que acolhem a compensação como via para o contribuinte proceder legitimamente à denúncia espontânea, como o Acórdão nº 1201-004.427, de relatoria do I. Conselheiro Jeferson Teodorovicz, proferido recentemente pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção e publicado em 11/12/2020, exemplifica:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)*

*Exercício: 2002*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.*

*A denúncia espontânea exclui a multa de mora.*

*COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*O instituto da denúncia espontânea também se efetiva através do pedido de compensação (PER/DCOMP), ainda que sujeito a posterior homologação.*

*(destacamos)*

O E. Superior Tribunal de Justiça, igualmente, possui decisões em sentidos opostos, inclusive exarados pela mesma C. Segunda Turma, curiosamente, publicados com muita proximidade. Ilustrando a posição favorável em relação utilização da compensação na manobra da denúncia espontânea, confira-se o seguinte julgado:

*EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2013/0077613-7*

*Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN*

*Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA*

*Data do Julgamento: 20/08/2015*

*Data da Publicação: DJe 11/09/2015*

*Ementa*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.*

*1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por*

*homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.*

*2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.*

*3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.*

*4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.*

*Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, acolheu os embargos de declaração, com efeitos modificativos, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Og Fernandes (Presidente), Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator. (Destacamos)*

À luz de tantos elementos, a conclusão é que um sistema jurídico, então norteado pela lógica e pela dinâmica racional entre seus objetos, não deve comportar anacronismos ao contemplar efeitos distintos em relação a elementos que são manifestamente equiparados por diversas normas, inclusive, algumas delas, de ampla hierarquia kelseniana, alcance e abrangência.

Por tais fundamentos, é certa a ocorrência de denuncia espontânea, nos moldes do art. 138 do CTN.

Ante todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial para DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

**Voto Vencedor**

Conselheira Andréa Duek Simantob, Redatora designada.

Ousei divergir do i. Relator no tocante ao mérito do recurso especial ora em análise.

Veja-se que o tema é recorrente neste E. Colegiado. Inclusive, bastante conhecido e repisado por inúmeras reuniões de julgamento as quais já tive oportunidade de manifestar-me em diversas oportunidades.

Trata a divergência acerca da aplicabilidade ou não do instituto da denúncia espontânea e, via de consequência, da multa moratória nos casos de compensação.

Cumpr-me, neste diapasão, reiterar, conforme vem decidindo este E. Colegiado, que a compensação tributária não traz em seu bojo o efetivo pagamento e que, portanto, não há que se falar em denúncia espontânea, neste caso.

Trago à colação recente julgado desta CSRF, de relatoria da Ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, o qual adoto em seus fundamentos, o que também fiz no acórdão de minha relatoria de número 9101-004.647, de 16 de janeiro de 2020. Senão vejamos:

“Em tese, por reconhecer a possibilidade de afastamento da multa de mora em razão da denúncia espontânea, a decisão constante dos paradigmas é a que se encaixa no julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ sob o rito dos recursos representativos de controvérsia repetitiva, previsto no art. 543-C da Lei nº 5.869/73, Código de Processo Civil então vigente.

Isso ocorreu por ocasião do julgamento do REsp nº 1.149.022/SP, relatado pelo eminente Ministro Luiz Fux em sessão ocorrida em 09/06/2010. O respectivo acórdão foi publicado em 24/06/2010 com a seguinte ementa:

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.**

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

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

*Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).*

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

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

5. *In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente **recolheu esse montante devido**, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira **confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea**, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."*

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

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

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

Ocorre que, de fato, como apontou a PGFN em contrarrazões, "o STJ, em sede de recurso repetitivo, citado pelo acórdão recorrido, confirma que a denúncia espontânea se opera pelo pagamento integral do débito".

Nos termos da decisão judicial, restando caracterizado o instituto da denúncia espontânea, devem ser excluídas as multas pecuniárias, entre as quais se encontra a multa de mora. Tal entendimento, contudo, não deve prevalecer no caso sob julgamento, uma vez que o caso dos autos traz justamente a peculiaridade de considerar que a compensação possa ser equivalente ao pagamento, o que não foi enfrentado naquele repetitivo.

Veja-se que, para fins de caracterização da denúncia espontânea, todo o racional da decisão acima reproduzida pauta-se na quitação, ou seja, no pagamento integral do tributo, como se destacou no trecho acima reproduzido.

Assim, não se aplica ao presente julgamento a regra do art. 62 do Anexo II do RICARF.

[...]



Uma vez que não se aplica ao caso o entendimento firmado em sede de recurso repetitivo pelo STJ e, em razão do efeito devolutivo do recurso especial, a partir de sua admissibilidade, o colegiado é livre para fundamentar a decisão.

Tendo em conta que compensação e pagamento constituem duas modalidades distintas de extinção do crédito tributário, entende-se que não cabe estender o benefício da denúncia espontânea à compensação, pois o art. 138 do CTN se refere tão somente a pagamento.

Esse também é o entendimento adotado pela 1ª Seção do STJ, o qual tem sido adotado por parte dos membros deste colegiado.

Nesse sentido, tem-se recente decisão desta 1ª Turma da CSRF:

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE. Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. (Acórdão nº 9101-004.078, Sessão de 13 de março de 2019)

Naquela ocasião, o ilustre relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei, após observar que a questão da equiparação da compensação a pagamento, para fins de denúncia espontânea – art. 138, do CTN, não era pacífico no Superior Tribunal de Justiça, inexistindo, até o momento, posicionamento em sede de recurso repetitivo (art. 1036, do CPC) no âmbito do E. STJ, consignou que:

Havendo, portanto, precedentes em ambos os sentidos, estaria este Colegiado livre para decidir em um ou outro sentido conforme a livre convicção de cada julgador.

Contudo, a partir da decisão acima transcrita – Resp 1.657.437/RS, o tema subiu, através de Embargos de Divergência, para julgamento por parte da 1ª Seção do STJ, a qual tem a incumbência de uniformizar os julgamentos exarados pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, competentes para julgamento naquele Tribunal em matéria tributária.

Veja-se decisão da C. 1ª Seção do E. STJ, exarada em setembro/2018:

*AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. nº 1.657.437/RS (2017/00461010)*

*Relator: Ministro GURGEL DE FARIA*

*Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ*

*Data do Julgamento: 12/09/2018*

*Data da Publicação: DJe 17/10/2018*

**EMENTA TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.**

*1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito*

*tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.*

*2. Agravo interno desprovido. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. A decisão acima transitou em julgado em 14.12.2018. Desta forma, seguindo a decisão da 1ª Seção do E. STJ, que difere a situação de pagamento e compensação para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, mantenho a incidência legal da multa de mora no caso concreto, não reconhecendo a ocorrência da denúncia espontânea.*

**Assim, para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, compreende-se também que a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo.”**  
(grifei)

Neste sentido, pelas mesmas razões de decidir estampadas no precedente acima, **nego provimento ao recurso especial.**

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob