

Nova súmula do Carf afasta compensação na denúncia espontânea

02/10/2024

O Pleno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) aprovou, no último dia 26, súmula que afasta a compensação na denúncia espontânea, com o seguinte enunciado: *“a compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea”*.

Prevista no artigo 138, do CTN, a denúncia espontânea é um instituto jurídico que busca incentivar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, pois exclui a responsabilidade pela infração cometida pelo contribuinte, havendo tão somente a exigência de recolhimento do valor do tributo devido e do montante dos juros de mora.

Pelo referido dispositivo legal, a denúncia se caracteriza como espontânea quando ela ocorrer em momento anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização quanto à infração, sendo capaz de afastar o ônus do contribuinte de pagar as penalidades advindas da falta de recolhimento do tributo.

Vale lembrar que *“a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte”* [1].

Em outras palavras, todas as penalidades tributárias estão abrangidas pelo instituto da denúncia espontânea, pelo que o sujeito passivo da relação jurídica tributária tem apenas o dever de recolher o valor do tributo acrescido dos juros de mora, não havendo, pela própria dicção do artigo 138, do CTN, obrigação de efetuar o pagamento das penalidades pecuniárias (multas fiscais, incluídas as multas moratórias).

Pagamento, compensação e recolhimento da multa de mora

Nesse contexto, a nova súmula aprovada pelo Carf pretende encerrar, ao menos no contencioso administrativo, uma controvérsia que existe há anos, qual seja: saber se o termo “pagamento”, previsto no artigo 138, do CTN, tem o sentido de “pagamento em dinheiro” ou se denota acepção mais ampla de adimplemento, abrangendo a compensação tributária, que consiste, assim como o pagamento, em uma forma de extinção do crédito tributário, conforme prevê o artigo 156, inciso II, do CTN.

A questão principal é: um contribuinte poderia, a título ilustrativo, transmitir a declaração de compensação antes da apresentação da DCTF retificadora e, por esse motivo, não efetuar o recolhimento da multa de mora, por considerar que houve denúncia espontânea?

Segundo a nova súmula aprovada pelo Pleno do Carf, a resposta é simples: na referida situação, o contribuinte não pode se valer do instituto da denúncia espontânea para se eximir do recolhimento da multa de mora, já que o enunciado é claro ao dispor que *“a compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do CTN”*.

Dissonância com o princípio da igualdade tributária

Todavia, a celeuma, a nosso sentir, merece uma análise mais crítica, especialmente em razão da teleologia do artigo 138, do CTN.

Como se sabe, a declaração de compensação, realizada perante a Receita Federal, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (artigo 74 da Lei nº 9.430/96). Vale dizer, *“até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo*

André Corrêa/Agência Senado



efeito do pagamento antecipado” [2].

Inclusive, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, a compensação deve ser interpretada como sendo uma espécie do gênero pagamento [3].

O legislador, ao editar o artigo 138, do CTN, teve a intenção de fomentar o sujeito passivo a realizar a extinção do crédito tributário, afastando a sua responsabilidade em razão da denúncia espontânea, dado que criou o referido instituto com a finalidade de possibilitar a regularização da situação fiscal do contribuinte, incentivar o aumento da arrecadação fiscal do Estado e economizar a atuação do fisco, que não realizará qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, ou seja, não realizará qualquer gasto público para realizar a cobrança do crédito tributário.

O mencionado dispositivo legal, pois, se trata de uma norma indutora de comportamento, porquanto busca incentivar o contribuinte a realizar a extinção do crédito tributário.

Não se ignora que o pagamento e a compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário, consoante dispõe o artigo 156, incisos I e II, do CTN. Contudo, tanto a compensação quanto o pagamento ocasionam o mesmo efeito: extinguir o crédito tributário.

Embora o enunciado da nova súmula aprovada pelo Pleno do Carf tenha afastado a compensação para fins de denúncia espontânea, a nosso juízo, inadmitir a compensação na denúncia espontânea é restringir o mencionado benefício apenas às empresas com liquidez (dinheiro em caixa), já que apenas tais empresas pagarão seus tributos e, em seguida, poderão realizar a denúncia espontânea.

Por outro lado, os contribuintes que possuem saldo credor perante a autoridade fiscal não poderão, por meio da compensação, extinguir seus débitos, com a utilização da denúncia espontânea, mormente em razão de um critério puramente formal que, na prática, não gera qualquer prejuízo ao fisco, sobretudo porque a fiscalização tem amplos poderes para revisar a compensação em momento posterior e glosar os valores que entender devidos. É que, se eventualmente a compensação não for homologada, perderá a eficácia a denúncia espontânea, com a possibilidade de o fisco exigir o débito tributário com a respectiva multa.

Além disso, o novo enunciado está em dissonância com o princípio da igualdade tributária, pois diferencia os contribuintes com base na sua disponibilidade econômica para fins de exercício do instituto da denúncia espontânea. Com isso, há um privilégio às sociedades empresariais com liquidez em detrimento daquelas que não ostentam da mesma condição, visto que apenas possuem um saldo a ser utilizado e que, por isso, serão demasiadamente oneradas pela necessidade de recolhimento das penalidades pecuniárias.

[1] AgInt no AREsp n. 1.140.990/PE, relator ministro Manoel Erhardt (desembargador convocado do TRF-5), 1ª Turma, julgado em 2/5/2022, DJe de 4/5/2022.

[2] TRF-4, APELREEX 5039403- 88.2014.404.7100, 1ª TURMA, relator p/ acórdão JOEL ILAN PACIORNIK, juntado aos autos em 10/9/2015.

[3] Nesse sentido: STJ, REsp 1.122.131/SC, relator ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, j. em 24/5/2016.