



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.723430/2013-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-005.382 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de junho de 2021
Recorrente COMPANHIA REFINADORA DA AMAZONIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA ACOMPANHADA DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Apenas o pagamento stricto sensu ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa são hipóteses aptas a configurar a denúncia espontânea. A compensação, o depósito judicial e as demais hipóteses do art. 156 do CTN não são aplicáveis ao caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Lucas Esteves Borges, Marcelo José Luz de Macedo e Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, que davam provimento ao Recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo José Luz de Macedo, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente a Conselheira Bianca Felicia Rothschild.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-005.382 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10280.723430/2013-81

Relatório

Trata o presente processo de pedido de compensação protocolado através da DCOMP n.º 41991.31282.300512.1.3.04-7952 (fls. 5-8), que pleiteia crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior de CSLL, período de apuração Dezembro/2009, no valor original de **R\$ 35.304,06**, para compensar com débitos próprios.

O Despacho Decisório Eletrônico (fl.9) constatou a procedência do crédito original informado no PER/DCOMP, e reconheceu o valor do crédito pretendido. Entretanto, considerando que o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados no PER/DCOMP, a compensação declarada foi parcialmente homologada, restando o seguinte saldo devedor:

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
6.525,89	1.305,17	1.079,38

A empresa apresentou **manifestação de inconformidade** alegando que o pagamento indevido decorre de pagamento efetuado com o benefício da denúncia espontânea, sob o qual não incidiria multa moratória.

A DRJ julgou improcedente a manifestação sob o fundamento, em síntese, de que a quitação do tributo através de compensação não configura denúncia espontânea. Transcreve-se ementa do acórdão da DRJ:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2009

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. AUSÊNCIA CARACTERIZAÇÃO. MULTA DE MORA. PROCEDÊNCIA.

Dado o entendimento exarado pela RFB no sentido de que não se considera denúncia espontânea quando o contribuinte confessa o débito e faz a quitação via declaração de compensação, procede a exigência de multa de mora.

Em **11/08/2017**, o Contribuinte foi cientificado do acórdão (Termo fl. 114) e, inconformado com a decisão da DRJ, em **16/08/2017**, a empresa apresentou **Recurso Voluntário** (Carimbo fl. 117), através do qual:

- Preliminarmente alega inobservância ao princípio da motivação por parte da autoridade administrativa; aduz que *no caso em questão, o fato que o Fisco considerou não é suficiente para se concluir que o sujeito passivo tenha deixado de promover a extinção de crédito tributário, por compensação, na forma e prazo previstos na legislação tributária;*

- No mérito, em síntese, invoca o instituto da denúncia espontânea na hipótese de quitação do débito por compensação, antes de qualquer procedimento fiscal, para fins de afastar a multa moratória e extinguir o débito objeto do pedido de compensação;

Por fim, a Interessada requer o acolhimento das preliminares e, caso sejam vencidas, que seja dado provimento ao mérito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Conforme relatado, trata o presente processo de pedido de compensação, cujo crédito pleiteado diz respeito à CSLL relativa ao mês de Dezembro/2009. O crédito invocado foi integralmente reconhecido, todavia restou insuficiente para quitar os débitos informados no pedido de compensação. Isto porque o contribuinte deixou de considerar a multa moratória incidente sobre o débito compensado, vide tela do pedido de compensação (fl.07):

DÉBITO IRPJ		00100645
Débito de Sucedida:	NÃO	CNPJ: 83.663.484/0001-86
Grupo de Tributo:	IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS	
Código da Receita/Denominação:	2362-01 IRPJ - Demais PJ obrigadas ao lucro real/Estimativa mensal	
Período de Apuração:	Ago. / 2011	Periodicidade: Mensal
Data de Vencimento do Tributo/Quota:	30/09/2011	
Débito Controlado em Processo:	NÃO	
Principal		24.365,76
Multa		0,00
Juros		1.661,74
Total		26.027,50
DÉBITO IRPJ		
Débito de Sucedida:	NÃO	CNPJ: 83.663.484/0001-86
Grupo de Tributo:	IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS	
Código da Receita/Denominação:	2362-01 IRPJ - Demais PJ obrigadas ao lucro real/Estimativa mensal	
Período de Apuração:	Set. / 2011	Periodicidade: Mensal
Data de Vencimento do Tributo/Quota:	31/10/2011	
Débito Controlado em Processo:	NÃO	
Principal		16.727,67
Multa		0,00
Juros		993,62

A Turma da DRJ manteve o despacho decisório, no sentido de que incide a multa moratória sobre o débito não pago no vencimento e que não caberia denúncia espontânea quando o tributo é quitado através de compensação.

Ciente da decisão e, a Recorrente interpôs recurso no qual, preliminarmente, alega inobservância ao princípio da motivação pois *o fato que o Fisco considerou não é suficiente para se concluir que o sujeito passivo tenha deixado de promover a extinção de crédito tributário, por compensação, na forma e prazo previstos na legislação tributária*. No mérito, em síntese, defende que deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea ao caso em tela, posto que o

sujeito passivo efetuou a quitação do débito por compensação, antes de qualquer procedimento fiscal.

É de se observar que a preliminar invocada confunde-se com o mérito, que diz respeito ao benefício da denúncia espontânea e à imposição da multa moratória. Pois, uma vez sendo afastada a multa moratória, provavelmente o crédito seria suficiente para quitar os tributos.

Pois bem, o cerne da questão portanto diz respeito à possibilidade de aplicação da denúncia espontânea, quando o contribuinte confessa o débito depois do vencimento e antes de qualquer procedimento fiscal, e faz a quitação através de compensação.

Entendo que não merece reparos a decisão de piso. Vejamos o texto legal que dispõe acerca da denúncia espontânea:

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. (grifado)

O CTN foi preciso ao elencar quais as formas de extinção do crédito tributário, dentre as previstas em seu art. 156, que trata da extinção do crédito tributário, estão aptas a serem consideradas para fins de aplicação do Instituto: pagamento ou depósito da importância arbitrada pela administração, somente.

Vejamos o art. 156:

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. (grifado)

De fato, sendo mais precisa, o mero depósito não extingue o crédito, mas sim a sua conversão em renda, como se vê no texto do inciso VI. Donde é possível concluir que apenas as situações em que a Administração dispõe de quantia em dinheiro (pagamento ou depósito de quantia arbitrada pela Administração) foram consideradas como adequadas para a aplicação da denúncia espontânea. Observe-se que nem a consignação judicial do pagamento foi incluída no minúsculo rol do art. 138, tanto pela incerteza deste crédito tributário, ainda em discussão, quanto pelos custos envolvidos.

O “depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa” diz respeito ao valor determinado pela autoridade fiscal, quando o contribuinte confessa a infração mas não sabe informar o valor devido, logo, o contribuinte aceita o valor arbitrado pelo Fisco e o deposita. Logo, neste caso não há incerteza, porque não se trata de valores em litígio.

É lógico e compreensível que o legislador tenha decidido exonerar a penalidade, uma redução do crédito tributário, apenas nas hipóteses em que o montante devido esteja plena e definitivamente disponível, em espécie, para a Fazenda. Pois nessas hipóteses há efetivo ingresso de recursos aos cofres públicos, sem qualquer condição futura que possa vir a demonstrar a sua inexistência ou indisponibilidade.

Da mesma forma, é igualmente lógico e compreensível que esse incentivo à autorregulização seja concedido desde que não haja necessidade de movimentar a máquina administrativa para assegurar a disponibilidade integral dos valores, seja por meio das atividades de fiscalização, de constituição, de cobrança ou de execução do crédito tributário.

Não faz sentido conceder essa benesse e ainda ter de apreciar a liquidez e certeza do crédito que o contribuinte alega ter contra a Fazenda ou desenvolver procedimentos fiscais que podem resultar na conclusão de que se exonerou a penalidade por nada. Na sistemática instituída pelo CTN, o contribuinte precisa mostrar que entregou o tributo de forma definitiva à Fazenda. E apenas as modalidades de pagamento integral ou depósito do montante arbitrado pela administração atendem a essa condição.

Outro argumento de que à compensação não pode ser dado o mesmo tratamento dado ao pagamento, é o fato de que em alguns parcelamentos, a Fazenda Nacional exige uma entrada em dinheiro, não podendo ser utilizada a compensação desses valores.

Vale acrescentar que, em decisão recente, no julgamento do Agravo de Instrumento nos Embargos de Declaração no REsp nº 1.704.799/PR, ocorrido em 06/2019, conclui-se pela não configuração de denúncia espontânea quando acompanhada de compensação:

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

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

2. A ação declaratória proposta pelos contribuintes deve ser julgada improcedente, com a inversão dos ônus sucumbenciais, já que a questão controvertida posta nos autos diz respeito unicamente à aplicação do benefício da denúncia espontânea quando o crédito tributário for pago via compensação.

3. Agravo interno desprovido. (grifei)

Corroborando esse entendimento, mas aplicado a outra forma de extinção do crédito tributário, o depósito judicial (inciso VIII do art. 156 do CTN), temos a seguinte nota no Informativo de Jurisprudência STJ nº 576/2016:

PRIMEIRA SEÇÃO

DIREITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO JUDICIAL INTEGRAL DOS TRIBUTOS DEVIDOS E DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O depósito judicial integral do débito tributário e dos respectivos juros de mora, mesmo antes de qualquer procedimento do Fisco tendente à sua exigência, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN).

.....

Segundo entendimento doutrinário, **a denúncia espontânea opera-se sob a ótica da relação custo-benefício para a Administração Tributária**, tendo em vista que a antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, sem o prévio exame da autoridade, **somando-se à obrigação tributária acessória de entregar documento no qual é feita a declaração e a confissão de débito**, tendo por consequência a constituição do crédito tributário, **substitui, nessa medida, o lançamento** que deveria ser realizado pela autoridade administrativa. O referido procedimento identifica-se como **política tributária que diminui o custo administrativo** (custo da Administração Tributária) e impõe um novo custo de conformidade ao contribuinte, aumentando seu custo total. Ademais, após a análise do julgamento do REsp 962.379-RS (DJe 28/10/2010), julgado conforme o rito do art. 543-C do CPC, e do exame da Súmula n. 360 do STJ ("O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo"), **a doutrina aponta que o STJ somente admite a denúncia espontânea quando o Fisco é preservado dos custos administrativos de lançamento.**

.....

Por fim, observe-se que **o atual entendimento de ambas as Turmas de Direito Público** desta Corte (AgRg nos EDcl no REsp 1.167.745-SC, Primeira Turma, DJe 24/5/2011- e AgRg no AREsp 13.884-RS, Segunda Turma, DJe 8/9/2011) **é no sentido de que apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à denúncia espontânea.** Precedente citado: REsp 1.340.174-PR, Segunda Turma, DJe 28/9/2015. EREsp 1.131.090-RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/10/2015, DJe 10/2/2016. (grifado)

Na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais não é diferente o entendimento, sendo adotada a mesma interpretação do STJ. Seguem ementas de julgamentos realizados em 2019:

- Acórdão nº 9303-009.273

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2005 a 28/02/2006

MULTA DE MORA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO APRESENTADA EM ATRASO, MAS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO, POIS AFASTADA SOMENTE EM CASO DE PAGAMENTO DE VALOR NÃO PREVIAMENTE CONFESSADO.

A **compensação é forma distinta da extinção do crédito tributário pelo pagamento**, cuja não homologação somente pode atingir a parcela que deixou de ser paga (art. 150, § 6º, do CTN), enquanto, na primeira, a extinção se dá sob condição resolutória de homologação do valor compensado. **Como o instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN e a jurisprudência vinculante do STJ demandam o pagamento, stricto sensu** - ainda anterior ou concomitantemente à confissão da dívida (condição imposta somente por força de decisão judicial) -, cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso. (grifado)

- Acórdão nº 9303-008.644

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. MULTA DE MORA DEVIDA.

A **declaração de compensação não equivale a pagamento, para fins de caracterização da denúncia espontânea o art. 138 do CTN**, devendo ser mantida a exigência da multa de mora quando não há extinção do crédito tributário confessado por meio de pagamento anterior, ou pelo menos concomitante, à confissão da dívida. (grifado)

Acredito que não estamos diante de lacuna legal que nos permita nos socorrermos da analogia ou de interpretação extensiva para o alcance do termo “pagamento” contido no art. 138 do CTN, motivo pelo qual considero que não seja possível incluir outras hipóteses para além daquelas que a lei instituiu, devendo ser consideradas como formas de extinção aptas a configurar a denúncia espontânea apenas o pagamento *stricto sensu* e o depósito arbitrado pela autoridade administrativa, como definiu o legislador e reafirmou o STJ em sólida e já consolidada jurisprudência.

A imputação do pagamento, com acréscimo de multa moratória ao débito confessado após a data de vencimento, é decorrência expressa de lei, conforme determina o art.161 do CTN c/c art. 61 da Lei n. 9.430/96, *in verbis*,

CTN

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifei)

Lei n. 9.430/1994

Art.61. Os **débitos para com a União**, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, **não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica **limitado a vinte por cento**.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifei)

Não houve, portanto, quitação integral dos débitos informado em DCOMP, posto que a imputação do crédito reconhecido levou em consideração a multa moratória, uma vez que não se configura denúncia espontânea acompanhada de compensação.

Portanto, **há de ser ratificado o despacho decisório, no sentido de que não houve a quitação integral dos débitos informado na DCOMP.**

Conclusão

Por tudo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, e no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite

Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Apresentei intenção de apresentar declaração de voto, com o fim de registrar as razões de direito que me levaram a discordar da i. Relatora. Compreendo ser possível aplicar o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 ao caso em apreço.

Sobre essa matéria, manifestei-me no processo n.º 15374.000506/2005-61, em julgamento na CSRF, nos seguintes termos:

A discussão reside na possibilidade ou não de exigir multa de mora sobre tributos pagos após o seu vencimento, mediante declaração de compensação, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF, em face do que prevê o art. 138 do CTN.

Defende o contribuinte que o pagamento espontâneo do tributo até então não declarado, antes de qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública, acrescidos dos juros de mora previstos na legislação de regência, enseja a aplicação do art. 138 do CTN, que o exime das penalidades decorrentes de sua falta, ainda que ao invés de pecúnia o pagamento seja realizado pela via da compensação.

Aduz não haver qualquer justificativa para o tratamento diferenciado entre aquele que paga a obrigação mediante compensação ou entrega de dinheiro, pois o que a norma em tela (art. 138, CTN) prestigia é o adimplemento espontâneo da obrigação tributária pelo

contribuinte antes de qualquer medida do Fisco, pouco importando o modo pelo qual isso ocorra.

No sentir da I. Relatora, ainda que reconheça que pagamento e compensação sejam ambas formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, incisos I e II do CTN, não há possibilidade de aplicar o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138, do CTN, sobre os débitos declarados em DCOMP, após os prazos de seus vencimentos. Porém como dito, esse não foi o entendimento da maioria do Colegiado.

A controvérsia envolve a interpretação do art. 138 do CTN, a seguir reproduzido:

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 intento do dispositivo é estimular o infrator à regularidade fiscal, eximindo-o de multa moratória, dispensando o Fisco de realizar a atividade fiscalizatória. Para que configure a denúncia espontânea da obrigação tributária, a norma exige (a) comunicação espontânea da infração à autoridade fazendária, sem que qualquer indicativo de procedimento prévio da fiscalização (parágrafo único); (b) acompanhada do pagamento do tributo e juros de mora devidos, ou depósito do quantum apurado pela administração (caput).

Nesse contexto, o STJ firmou entendimento de que não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados previamente pelo contribuinte e recolhidos fora de prazo de vencimento. Aludido entendimento gerou a Súmula 360/STJ: "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamentos por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

Ou seja, na hipótese de débitos declarados em DCTF, GFIP ou documento equivalente, a própria declaração do sujeito passivo constitui o crédito tributário, tornando desnecessária qualquer outra providência pelo Fisco, razão pela qual o recolhimento do tributo fora do prazo não caracteriza denúncia espontânea, incidindo os encargos legais decorrentes de seu inadimplemento.

Observe-se que o **fundamento** da Súmula nº 360 do STJ deriva da natureza jurídica da DCTF, GFIP ou outra declaração com idêntica função, uma vez que, formalizando a existência do crédito tributário, possuem as declarações o efeito de suprir a necessidade de constituição do crédito por meio de lançamento e de qualquer ação fiscal para a cobrança do crédito. A jurisprudência do STJ restou absolutamente sedimentada com a decisão proferida no REsp nº 962.379, julgado sob os auspícios do art. 543-C do CPC, nestes termos:

"TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. 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 Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, 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 desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 962379/RS, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 28/10/2008)

Assim, de acordo com essa jurisprudência, de observação obrigatória pelos membros deste Conselho, a espontaneidade da denúncia é afastada quando transmite-se declaração constitutiva do crédito tributário e o tributo é pago após o prazo legal de vencimento, já que a aludida declaração substitui o lançamento fiscal. Porém, **enquanto o contribuinte não prestar a declaração**, mesmo que recolha o tributo fora do prazo legal, desde que pelo valor integral, **permanece a possibilidade de fazer o pagamento do tributo sem a incidência da multa moratória**, pois nesse caso inexistente qualquer instrumento supletivo da ação fiscal.

A situação posta nos autos é exatamente essa, pois o contribuinte realizou a compensação antes da entrega da DCTF ou de qualquer outra declaração com idêntica função.

Nesse rumo, o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o pagamento do tributo é realizado através da compensação. Isso porque a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, ainda que sob condição resolutória de sua ulterior homologação, conforme previsto no art. 74 da Lei n.º 9.430/96, ou seja, informada a compensação, o crédito tributário se extingue, desde logo, exceto se o Fisco não o homologar. Ademais, o próprio CTN prevê, no art. 156, II, que a compensação extingue o crédito tributário, não havendo razão para não equipará-la a pagamento.

Nesse sentido:

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.

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

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO MEDIANTE DCTF E COMPENSAÇÃO DECLARADA À RECEITA FEDERAL. EXCLUSÃO DA MULTA. CABIMENTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REMESSA OFICIAL.

1. O pagamento espontâneo do tributo, antes de qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública, acrescido dos juros de mora previstos na legislação de regência, enseja a aplicação do art. 138 do CTN, eximindo o contribuinte das penalidades decorrentes de sua falta.

2. O art. 138 do CTN não faz distinção entre multa moratória e multa punitiva, aplicando-se o favor legal da denúncia espontânea a qualquer espécie de multa.

3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados em DCTF e pagos com atraso, o contribuinte não pode invocar o art. 138 do CTN para se exonerar da multa de mora, consoante a Súmula n.º 360 do STJ. Tal entendimento deriva da natureza jurídica da DCTF, GFIP ou outra declaração com idêntica função, uma vez que, formalizando a existência do crédito tributário, possuem o efeito de suprir a necessidade de constituição do crédito por meio de lançamento e de qualquer ação fiscal para a cobrança do crédito. **4. Todavia, enquanto o contribuinte não prestar a declaração, mesmo que recolha o tributo extemporaneamente, desde que pelo valor integral, permanece a possibilidade de fazer o pagamento do tributo sem a multa moratória, pois nesse caso inexistente qualquer instrumento supletivo da ação fiscal.**

5. A exegese firmada pelo STJ é plenamente aplicável às hipóteses em que o tributo é pago com atraso, mediante PER/DCOMP, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF. A declaração de compensação realizada perante a Receita Federal, de acordo com a redação do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, dada pela Lei n.º 10.637/2002, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado.

6. Nas causas em que é parte a Fazenda Pública, os honorários advocatícios devem ser arbitrados com moderação, adotando-se valor que não onere demasiadamente o vencido, remunerar merecidamente o patrono do vencedor na demanda e leve em consideração a importância da demanda, o zelo dos advogados e a complexidade da causa. No caso dos autos, a questão controvertida envolveu discussão jurídica pacificada e permitiu o julgamento antecipado da lide.

7. Consoante a jurisprudência do STJ, consolidada na Súmula n.º 325, "a remessa oficial devolve ao Tribunal o reexame de todas as parcelas da condenação suportadas pela Fazenda Pública, inclusive dos honorários de advogado" (TRF4, APELREEX 5039403-88.2014.404.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator p/ Acórdão JOEL ILAN PACIORNIK, (grifei)

Nesse compasso, dado o caráter de punição da multa moratória, vigente em nosso sistema tributário, bem como diante da iniciativa do contribuinte de espontaneamente, independente de qualquer manifestação do fisco, promover o pedido de compensação tributária incluindo o valor principal e juros e multa, resta caracterizada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

A forma utilizada pela recorrente não afasta a aplicação do instituto da denúncia espontânea, uma vez que a PER/Dcomp tem efeito de pagamento antecipado, que extingue o crédito tributário até posterior homologação.

Ora, se artigo 138 do Código Tributário Nacional reza 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, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração, não há como privar desse privilégio aquele que quita sua obrigação através de crédito de sua titularidade.

Particularmente, entendo que o artigo 138 do CTN aplica-se a todas as modalidades extintivas do crédito tributário, ressalvado o parcelamento, pois neste caso há previsão legal expressa afastando a caracterização da denúncia espontânea, conforme prescrito pelo artigo 1º da Lei Complementar 104/2001, que acrescentou o artigo 155-A, §1º ao Código Tributário Nacional:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. *(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. *(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. *(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. *(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)*

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica. *(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)*

Com efeito, a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação tributária devem ser compreendidas no âmbito semântico do vocábulo "pagamento" empregado pelo artigo 138 do CTN, vez que acarretam a sua extinção. Sendo a compensação uma forma de pagamento e, restando atendidas as outras exigências do artigo 138 do CTN, impõe-se, a meu ver, a exclusão da multa de mora.

Portanto, inexigível a multa de mora, porquanto a confissão e o pagamento por meio da compensação se deram de forma espontânea. Sem esse "prêmio", nenhum benefício teria o contribuinte e melhor seria aguardar a atuação da autoridade fazendária.

Desse modo, merece provimento o Recurso Especial do Contribuinte.

Os mesmos fundamentos são adotados no presente voto.

Conclusão

Por esses fundamentos, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para assegurar-lhe o direito de excluir a multa moratória sobre os débitos declarados em DCOMP, após os prazos de seus vencimentos, aplicando o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza