



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.902053/2013-44  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.384 – 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 RESTITUIÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA  
ACOMPANHADA DE PAGAMENTO. APLICABILIDADE.**

O pagamento stricto sensu é hipótese apta a configurar a denúncia espontânea, e, por conseguinte afastar a multa moratória, proporcionalmente à parcela do débito pago e confessado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Lucas Esteves Borges, Marcelo José Luz de Macedo e Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça.

(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

**Relatório**

Trata o presente processo de Pedido de Restituição protocolado através da PER/DCOMP nº 09182.46939.260912.1.2.04-7013 (fls. 2-4), que pleiteia crédito oriundo de

pagamento indevido ou a maior de IRPJ, período de apuração Setembro/2011, no valor original de **R\$ 500,97**.

O pedido de restituição foi indeferido através de **Despacho Decisório** Eletrônico (fl.5), sob o fundamento de que o pagamento indicado encontrava-se integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.

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.

Por maioria, a Turma da DRJ julgou improcedente a manifestação, em síntese, sob o fundamento de que o benefício da denúncia espontânea exige que o contribuinte confesse e efetue o pagamento da integralidade do débito e, no caso em tela, parte do débito foi quitado através de compensação, não restando aplicável o afastamento da multa moratória. Transcreve-se ementa do acórdão da DRJ:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Data do fato gerador: 30/09/2011

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

Não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de declaração de compensação, limitando-se assim o reconhecimento da denúncia espontânea quando a quitação ocorre via pagamento.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO INTEGRAL.

A denúncia espontânea somente se caracteriza quando o houver o pagamento integral do tributo devido e dos juros de mora.

Em **17/05/2018**, o Contribuinte foi cientificado do acórdão (Termo fl. 61) e, inconformado com a decisão da DRJ, em **18/06/2018**, a empresa apresentou **Recurso Voluntário** (Termo fl. 63), 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 fazer aflorar o crédito objeto do pedido de restituição;

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 restituição, cujo crédito pleiteado tem origem a partir de reapuração do IRPJ devido em Setembro/2011, o qual teria sido declarado espontaneamente e quitado através de compensação. O crédito invocado corresponde à multa moratória que a Recorrente alega ter sido aplicada indevidamente, uma vez que a mesma faz jus ao benefício da denúncia espontânea.

A Turma da DRJ, por maioria, manteve o despacho decisório, no sentido de que não houve pagamento a maior, posto que o DARF indicado foi integralmente alocado, com a incidência de multa moratória e juros e, não caberia denúncia espontânea quando o débito confessado não é integralmente quitado por pagamento. O voto vencedor destacou que parte do débito foi quitado por pagamento e outra parte por compensação, por conseguinte, não reconheceu a denúncia espontânea, vide:

O dispositivo acima transcrito prescreve que a denúncia espontânea somente se caracteriza quando o houver o **pagamento integral** do tributo devido e dos juros de mora.

Conforme consta do Voto Vencido, existe entendimento da RFB, exarado via Nota Técnica n.º 19 da COSIT, de 12/06/2012, no sentido de que **não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de declaração de compensação, limitando-se assim o reconhecimento da denúncia espontânea quando a quitação ocorre via pagamento.**

Neste caso concreto, o contribuinte não efetuou o pagamento **integral** do débito. **Parte do débito foi objeto de compensações, conforme já demonstrado, o que nos permite concluir que não ocorreu a denúncia espontânea, e que inexistiu o direito creditório alegado.** (grifo original e nosso)

Cumprido esclarecer que o IRPJ com período de apuração em Setembro de 2011 foi confessado parcialmente e, quitado através de compensação e pagamento. Em seguida, o contribuinte apresentou DCTF retificadora aumentando o valor do débito. A diferença confessada foi quitada por pagamento e compensação, conforme quadro abaixo (fl. 58):

Neste caso concreto, o contribuinte apresentou DCTF com as seguintes informações:

DCTF	Débito Apurado	Pagamento	Compensação Pagamento Indevido ou a Maior	Outras Compensações
21/11/2011	1.083.225,89	52.406,22	0,00	1.030.819,67
30/05/2012	1.333.446,91	54.870,85	30.298,91	1.248.277,15
<b>DIFERENÇA</b>	250.221,02	2.464,63	30.298,91	217.457,48

Preliminarmente, a Recorrente 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 apresentou DCTF, na qual informou 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, haveria extinção integral da contribuição e restaria crédito passível de restituição.

A princípio, o cerne da questão parece dizer 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, pois esses são seus argumentos de defesa.

Acerca da possibilidade de aplicação do benefício da denúncia espontânea acompanhada de compensação, entendo não ser possível, pelos seguintes fundamentos:

O texto legal dispõe acerca da denúncia espontânea, nos seguintes termos:

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 quantia 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 da quantia arbitrada pelo Fisco) 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 administrativo 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 de CSLL 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)

Todavia, o pedido de restituição não recai sobre a parcela do débito que foi confessado e compensado, mas sim sobre a parcela confessada e paga.

O Relator do voto vencido, reconheceu a existência de crédito a favor do contribuinte, pois aplicou o benefício da denúncia espontânea em relação à parcela do débito confessado e pago. Reproduzo trecho do voto vencido:

Os pagamentos de R\$ 52.406,22 e R\$ 2.611,03 foram alocados ao débito de IRPJ, 2362, set/2011 valendo-se de imputação proporcional. Dessa maneira, sabendo-se que o contribuinte declarou débito de estimativa IRPJ, 2362, set/2011, R\$ 1.333.446,91 na segunda DCTF, apresentada em 30/05/2012, e que efetuou pagamento na data anterior da diferença apurada (R\$ 2.464,63) e juros de mora (R\$ 146,40) em relação às quitações via pagamento e ainda o fato da inexistência de qualquer procedimento fiscal anterior, **entendo estar caracterizada a denúncia espontânea, revelando-se indevida a exigência de multa de mora. Nesses termos, o pagamento de R\$ 500,97 mostra-se indevido em sua totalidade.**

(...)

Finalmente, cumpre afirmar nosso entendimento no sentido de que **a análise acerca do enquadramento ou não da situação no instituto da denúncia espontânea deve ser efetuada em relação a cada uma das parcelas componentes da quitação do crédito tributário.** Explico melhor:

Na DCTF original, apresentada em 21/11/2011, declarou débito de IRPJ, 2362, set/2011, R\$ 1.083.225,89 e quitou R\$ 52.406,22 via pagamento dentro do prazo de vencimento, quitando o restante (R\$ 1.030.819,67) via compensação. Na DCTF retificadora, de 30/05/2012, declarou débito de IRPJ, 2362, set/2011, R\$ 1.333.446,91 e quitou R\$ 54.870,85 via pagamento, tendo recolhido nessa data R\$ 2.611,03 correspondente à diferença entre os valores declarados que seriam quitados via pagamento e os juros de mora. Não recolheu multa de mora por entender que se tratava de denúncia espontânea. A diferença foi quitada através de declarações de compensação.

(...)

Noutra banda, **ainda que parcial em relação ao débito declarado, entendemos que o instituto da denúncia espontânea é aplicável à parcela do débito que foi quitada via pagamento, desde que haja enquadramento numa das situações que a caracterizem.** No caso, caracteriza-se a denúncia espontânea 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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

Destarte, o direito creditório pleiteado deve ser integralmente reconhecido. (grifei)

Nesse sentido, alinho-me à posição do voto vencido, de que pode ser reconhecido benefício da denúncia espontânea sob a parcela do débito confessado e pago, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal. O benefício da denúncia espontânea deve ser aplicado proporcionalmente à parcela para a qual houve pagamento. Com relação à parcela compensada, impõe-se a incidência de multa moratória, conforme esposado acima.

**Portanto, voto por reconhecer o direito creditório pleiteado através do Pedido de Restituição protocolado nos presentes autos.**

### **Conclusão**

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

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite