



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.900344/2010-27
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.875 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 8 de março de 2024
Recorrente M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes; AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018; AgInt no REsp nº 1798582/PR (08/06/2020).

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 provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e José Eduardo Dornelas Souza (substituto) que votaram por dar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes momentaneamente os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Jeferson Teodorovicz (substituto). Ausentes a Conselheira Maria Carolina

Maldonado Mendonça Kraljevic, substituída pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, e o Conselheiro Luciano Bernart.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS em face do Acórdão n.º 1302-006.094 (09/12/2021) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO-CONFIGURAÇÃO.

A compensação não se equipara a pagamento para fins de configuração de denúncia espontânea. Não há denúncia espontânea condicional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2002

DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM OUTROS AUTOS. SUFICIÊNCIA DO CRÉDITO. HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.

Tendo sido reconhecido, em outros autos, o direito creditório invocado pelo sujeito passivo, e sendo este suficiente para suportar as compensações declaradas por meio de Declaração de Compensação, deve-se reconhecer a homologação das referidas compensações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto aos efeitos do processo judicial n.º 0007267-11.2011.4.05.8100, vencido o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que dava provimento ao recurso quanto a esta matéria; por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade da denúncia espontânea por meio de compensação, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e Fabiana Okchstein Kelbert que votaram por dar provimento ao Recurso Voluntário quanto a esta matéria; e por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para homologar a compensação realizada na DComp n.º 37595.59136.010405.1.3.04-3342, com a incidência da multa de mora sobre os débitos compensados, respeitadas as prévias compensações realizadas nos processos administrativos n.º 10380.901397/2006-89 e 10380.900342/2010-38. O Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca manifestou o interesse em apresentar declaração de voto.

O processo iniciou-se com o despacho decisório de fl. 6 que não homologou a Declaração de Compensação (DComp) n.º 37595.59136.010405.1.3.04-3342 transmitida pelo contribuinte com base em suposto pagamento indevido a título de Contribuição Social sobre o

Lucro Líquido (CSLL) referente ao período de apuração de dezembro de 2002, O crédito já havia sido objeto da Declaração de Compensação n.º 09594.13737.060803.1.3.04-0051, e a compensação não foi homologada porque o crédito alegado já se encontrava integralmente utilizado para extinguir o débito compensado na DComp n.º 21830.56623.010405.1.7.04-1218.

Irresignado, o contribuinte interpôs Manifestação de Inconformidade que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, cujo Acórdão (fls. 69 e seguintes) recebeu a seguinte ementa, na parte relevante ao presente recurso:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA. ESPONTANEIDADE.
INAPLICABILIDADE.

Declarada a compensação após o vencimento do tributo, fica descaracterizado o instituto da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, incidindo, pois, em multa de mora os correspondentes débitos compensados.

Cientificado dessa decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual defende a ocorrência da denúncia espontânea por meio da apresentação da DComp e o afastamento da multa de mora incidente sobre os débitos espontaneamente compensados.

Nos termos da ementa e do dispositivo já transcritos no início deste relatório, o Acórdão n.º 1302-006.094 (fls. 310-323) negou provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade da denúncia espontânea por meio de compensação, e deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, para homologar a compensação realizada na DComp n.º 37595.59136.010405.1.3.04-3342, com a incidência da multa de mora sobre os débitos compensados, respeitadas as prévias compensações realizadas nos processos administrativos n.º 10380.901397/2006-89 e 10380.900342/2010-38.

Importante consignar que, tendo em vista a existência de memorando juntado aos autos, relativo a processo judicial movido pela pessoa jurídica ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL, CNPJ 51.423.747/0001-93, incorporada, em março de 2012, pela Recorrente, o acórdão recorrido dedicou um tópico específico para a análise da situação, concluindo pela inexistência de concomitância dos presentes autos com a referida ação judicial, nos seguintes termos:

Cabe, por fim, afastar qualquer relação do presente processo administrativo com o processo judicial de que cuida o Memorando de fl. 116.

[...]

O fato de a ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL LTDA haver sido incorporada pela Recorrente, em 31 de agosto de 2012, e de esta passar a ser a sua sucessora no processo judicial em questão não confere à Recorrente o direito de se valer da referida decisão judicial em relação às compensações realizadas anteriormente à Incorporação e, mesmo, àquelas realizadas posteriormente à operação societária mas que não possuam qualquer relação com a autora da ação judicial.

A esta mesma conclusão, chegou-se no Despacho de fls. 201/202, exarado no Dossiê n.º 10010.018115/1116-70, no qual se consignou:

3. Feitas as verificações nos processos administrativos listados às fls. 35/36, para identificar aqueles em que houve descumprimento da decisão judicial, chegou-se à conclusão de que em apenas 4(quatro) haveria a possibilidade de tal descumprimento, já que os demais não guardavam qualquer relação com a decisão judicial, pois se referiram a créditos da própria M DIAS BRANCO S.A., CNPJ 07.206.816/0001-15, e não da respectiva incorporada, em março de 2012, ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL LTDA., CNPJ 51.423.747/0001-93, esta última que ingressou, no ano de 2011, naturalmente antes da incorporação, com a ação judicial a que ora se requer cumprimento.

Em recente artigo científico específico sobre o tema, Juraci Mourão Lopes Filho não deixa dúvidas acerca do acerto da conclusão acima adotada, estabelecendo com pertinência a distinção entre a sucessão nos planos dos direitos material e processual, bem como os seus limites em relação ao elemento objetivo deduzido no processo judicial:

[...]

A compensação de que trata os presentes auto foi realizada, pela Recorrente (Incorporadora), no ano de 2005, por meio da utilização de pagamento realizado, também pela Recorrente, no ano de 2002. Não há nenhuma relação com a ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL LTDA, e, conseqüentemente, nenhum reflexo da decisão judicial proferida no processo inaugurado por esta pessoa jurídica, que se relacionava aos pagamentos por ela realizados.

Cientificado do Acórdão, o Contribuinte interpôs o Recurso Especial (fls. 337-357) suscitando divergência com relação à possibilidade de configuração da denúncia espontânea por meio de compensação, e apresentando como paradigmas de divergência os Acórdãos n.º 9303-011.117 e n.º 9101-003.687, que veicularam as seguintes ementas, respectivamente:

Acórdão paradigma n.º 9303-011.117:

COMPENSAÇÃO. EQUIVALENTE A PAGAMENTO. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO.

Efetuada a compensação (via Declaração de Compensação) considera-se como equivalente a pagamento, é de ser afastada a cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal, como é o caso dos presentes autos.

Acórdão paradigma n.º 9101-003.687:

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

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

Em seu Apelo, o Contribuinte sustenta, em suma, que **a compensação e o pagamento se equivalem para fins de aplicação da denúncia espontânea nos termos do art.**

138 do CTN, requerendo a reforma do acórdão recorrido, para afastar a cobrança da multa moratória.

O presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao Recurso Especial, reconhecendo o dissídio frente a ambos os paradigmas, por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 376-380, nos seguintes termos:

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram tomadas em sentidos opostos.

Nas situações expostas, os julgadores se ocuparam em examinar se o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN é ou não aplicável aos casos de extinção de tributo mediante compensação.

Para o acórdão recorrido, “a compensação não se equipara a pagamento para fins de configuração de denúncia espontânea. Não há denúncia espontânea condicional”. Já o primeiro paradigma entende que “a compensação (via Declaração de Compensação) considera-se como equivalente a pagamento” e que “é de ser afastada a cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal”.

O segundo paradigma, nesse mesmo sentido, afirma que “a regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário”.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

[...]

Diante das considerações contidas no parecer acima, que aprovo e adoto, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial da contribuinte.

Cientificada da admissibilidade do recurso por meio do despacho datado de 16/09/2022 (fl. 381), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou em 03/10/2022 (fl. 388) tempestivas Contrarrazões, nas quais não se opõe ao conhecimento, e, no mérito, em apertada síntese, requer a confirmação da decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9101-006.875 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10380.900344/2010-27

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo e a Fazenda Nacional não se opôs ao conhecimento do Apelo.

Ademais, uma vez assentado na decisão recorrida que no caso dos presentes autos inexistia concomitância com a ação judicial mencionada neste e em tantos outros processos da recorrente, concluo inexistir óbice ao conhecimento do presente recurso com relação à matéria “*possibilidade de configuração da denúncia espontânea por meio de compensação*” por tal pretensa motivação.

De mais a mais, manifesto minha concordância quanto ao que foi disposto no Despacho de Admissibilidade de fls. 376-380, para conhecer do recurso.

2 MÉRITO

Conforme relatado, a divergência suscitada pelo Contribuinte resume-se à possibilidade, ou não, de se considerar a compensação de débitos como apta a configurar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, de forma a equiparar a compensação ao pagamento para fins de aplicação desse artigo.

Conforme já me manifestei no julgamento do Acórdão n.º 9101-005.264, de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner julgado na sessão de 02/12/2020, em que pese meus pronunciamentos anteriores sobre o tema¹, tendo em vista a recente confirmação no âmbito da 1ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, no AgInt no REsp n.º 1798582/PR, em 08/06/2020, no sentido de que pagamento e compensação não se equivalem para fins de aplicação da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN - confirmando o entendimento também unânime da 2ª Turma da STJ (AgInt no REsp. n.º 1.720.601/CE em 23/05/2019) -, curvei-me à tese já firmada, de forma unânime, entre todos os membros da 1ª Seção do STJ.

Desse modo, para fundamentar meu voto, peço vênias para utilizar parte das razões de decidir da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 9101-005.097:

Inicialmente importa contextualizar que a 1ª Turma da CSRF já se manifestou contrariamente à caracterização de denúncia espontânea na compensação de débitos em atraso. Neste sentido são os seguintes julgados:

MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

¹ No sentido de que, nos termos do art. 156 do CTN, embora pagamento e compensação fossem institutos diversos para fins de extinção do crédito tributário, o termo “pagamento” utilizado no art. 138 do CTN não poderia ser tomado no mesmo sentido daquele a que se refere o inciso I do art. 156 do CTN, devendo ser interpretado como sinônimo de adimplemento. Nesse sentido, caso a declaração de compensação transmitida tivesse sido transmitida após o vencimento do tributo que se desejava compensar, mas antes da confissão de dívida do contribuinte e do início de procedimento fiscal por parte da Receita Federal, restaria configurada a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

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

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

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN. (Jurisprudência das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça STJ). (*Acórdão n.º 9101-002.969 - Sessão de 5 de julho de 2017*).

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

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

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. (*Acórdão n.º 9101-004.231, de 6 de junho de 2019*).

Na mesma linha foi a decisão, por voto de qualidade² proferida na sessão de 10 de setembro de 2019, e objeto do Acórdão n.º 9101-004.384.

Do voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.516 são extraídos os fundamentos que se prestam a refutar o entendimento da Contribuinte e validar o argumento subsidiário da PGFN:

O cabimento da multa de mora sempre foi objeto de discussão frente ao entendimento da Administração Tributária de que seu acréscimo seria exigível em todos os casos de recolhimento em atraso. Argumentava-se, como de fato o

² Vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado).

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

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

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

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

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.

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

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

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

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

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

" (...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código

também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários cuja existência já esteja formalizada (=créditos tributários já constituídos) e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória. Nesse sentido: Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., SP, Saraiva, 2004, p. 440.

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

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

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

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

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA NÃO CONSTANTE DA DCTF. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. É cediço na Corte que 'Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.' (REsp n.º 624.772/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31/05/2004) 2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. Precedentes: REsp n.º 402.706/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003; AgRg no REsp n.º 463.050/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002; e EDcl no AgRg no REsp n.º

302.928/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002.
3. ***Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais.*** 4. *In casu, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor.* 5. *Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o conseqüente autolancamento de tributos aquém do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede o recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios." (AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005"."*

(*) destaquei

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

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

Emerge daí a discussão acerca da necessidade de **o pagamento, além de ser acrescido dos juros de mora**, ser acompanhado de instrumento de denúncia da infração, bem como se esta denúncia deveria se dar por meio de documento constitutivo do crédito tributário.

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

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

**DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO
ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL.**

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

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

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

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

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

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

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

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

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

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou

seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impuntualidade do contribuinte.

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

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

[...]

É certo que a compensação e o pagamento são formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, incisos I e II do CTN. Com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a compensação mediante apresentação de Declaração de Compensação expressamente reconhecida como extintiva do crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação³.

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

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

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

³ Lei nº 9.430, de 1996: Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Invocando manifestação da Coordenação de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil favorável ao reconhecimento da denúncia espontânea em face de compensação, o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo assim se posicionou no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.673:

[...]

*Em que pese a controvérsia acerca da possibilidade ou não de restar configurada a denúncia espontânea quando o pagamento se dá por compensação, a Receita Federal, através da Nota Técnica n.º 1 COSIT de 18/01/2012, com fundamento no Ato Declaratório PGFN n.º 4 de 2011 e Ato Declaratório PGFN n.º 8 de 2011, reconhece que a declaração de compensação, se **atendidos os demais requisitos**, pode configurar denúncia espontânea.*

E isto porque, a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Sendo forma de pagamento, a compensação atende ao exigências do artigo 138 do CTN acima transcrito que dispõe que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora...”

Transcrevo abaixo, a parte da Nota Técnica n.º 1 COSIT de 18/01/2012, que trata do assunto:

“Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação 18. Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6.º da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:

a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplicasse o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;

(...)

Revisão de ofício do lançamento 19. Uma vez identificadas pelas unidades da RFB as situações em que se configuram a denúncia espontânea, não deve ser exigida mais a multa de mora”

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

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

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

Contudo, o próprio artigo 156, em seu inciso II, elege a compensação também com o forma de extinção do tributo Não poderia ser diferente, pois a compensação nada mais é do que um encontro de contas entre devedor e credor, em que ambos possuem um débito e um crédito respectivo que se compensam, não havendo necessidade de que cada um pague sua dívida para com o outro.

A compensação é aplicada plenamente no direito privado e foi também prevista no direito tributário.

A peculiaridade é que no caso dos tributos somente a lei de cada ente tributante pode definir as hipóteses de compensação e as regras a ela aplicáveis.

No caso de tributos federais, apesar de o CTN ser de 1966, a compensação somente veio a ser inicialmente prevista pela Lei nº 8.383, de 1991.

Atualmente a Lei nº 9.430, de 1996, com diversas alterações, é quem disciplina no âmbito federal a compensação de tributos, sendo que há normas da Receita Federal que regulamentam o instituto.

O artigo 74 da Lei 9.430 é expresso em dizer que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua posterior homologação — essa última expressão apenas significa que a compensação será analisada pelo Fisco no prazo de cinco anos para ser então homologada ou não.

*Assim, sendo a compensação uma extinção de obrigação tributária legalmente reconhecida, não há dúvidas de que quando o contribuinte usa o encontro de contas para pagar determinado tributo, **e desde que possa se aplicar a regra do art. 138 do CTN** (especialmente que o tributo não tenha sido objeto prévio de fiscalização pela Receita Federal), a multa não poderá incidir nessa hipótese.*

Ocorre que a Receita Federal (conforme Nota Técnica Cosit nº 19/2012 e Solução de Consulta da Cosit nº 384/2014) tem manifestado ultimamente o entendimento no sentido de que a compensação não teria sido expressamente contemplada pelo artigo 138 do CTN que somente se referiria ao “pagamento” como hipótese que permite a denúncia espontânea.

Ora, essa interpretação do Fisco, além de ser totalmente literal, o que já é um absurdo em si mesmo, contraria a interpretação sistemática que deve ser feita dessa norma com as demais regras do próprio CTN e da Lei 9.430.

Se o CTN e a Lei 9.430 expressamente outorgam à compensação o poder de extinguir o crédito tributário, dando à compensação o mesmo efeito jurídico que o pagamento, e levando em conta ainda a própria natureza do encontro de contas como meio adequado à extinção de uma obrigação, não se pode permitir que o Fisco se apoie em interpretação literal e nitidamente arrecadatária.

Ademais, o intuito do legislador do CTN ao criar o instituto da denúncia espontânea foi o de prestigiar o contribuinte de boa-fé que se antecipa ao Fisco e declara ter cometido uma infração ao dever de pagar tributos e com isso tem assegurada a exclusão da penalidade.

O uso da compensação como forma de pagamento não pode menosprezar o direito à espontaneidade previsto na norma tributária que, por óbvio, deve prevalecer contra a interpretação totalmente literal promovida pelo Fisco Federal. O fato de a compensação depender de uma homologação do Fisco nada altera a situação, até porque o pagamento também está sujeito à homologação no prazo de cinco anos tratando-se de tributo sujeito ao auto lançamento.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio de sua 1ª Turma, já teve oportunidade de analisar essa questão no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1136372/RS, relator o ministro Hamilton Carvalhido (decisão publicada no Diário da Justiça em 18.05.2010), em que afirmou que fica caracterizada a denúncia espontânea tanto no pagamento clássico, via guia de pagamento, quanto na compensação, sendo que o único requisito para validar a denúncia espontânea é justamente o fato de o Fisco não ter tido prévio conhecimento da infração antes dessa informação ser revelada pelo contribuinte. Segue abaixo a ementa do REsp em questão, in verbis:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.
CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO
CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA.
EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA.
POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.

1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.

2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.

3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1136372/RS. Agravo Regimental no Recurso Especial 2009/00759399, Ministro Hamilton Carvalhido (1112), T1 Primeira Turma, 04/05/2010, DJe 18/05/2010)

Assim, superada a possibilidade de se fazer configurada a denúncia espontânea nos casos de compensação, entendo que não há mais o que se discutir.

Diante do acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar a cobrança de multa moratória sobre os débitos pagos através de compensação, uma vez que restou configurada a denuncia espontânea.

(*) destaques acrescentados

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

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

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

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

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

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

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.

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

[...]

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

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

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

Desse modo, sendo a compensação dependente de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.

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

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

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa aos art. 535 do CPC se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omisso, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.

2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo." (Súmula 211/STJ).

3. "A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN".(AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012)

4. Agravo regimental não provido" (AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 17/09/2015 – grifo nosso.);

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

1. A revisão da conclusão do acórdão recorrido, no sentido da ausência de direito líquido e certo a ser amparado pelo mandamus, importaria em novo exame do conjunto fático-probatório dos autos. Precedentes: AgRg no AREsp 144.012/MA, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 15/05/2012; AgRg no AREsp 98.066/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/04/2012; REsp 1206178/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/11/2011; AgRg no Ag 1378589/DF, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/09/2011.

2. A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.

3. Agravo regimental não provido" (AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012 – grifo nosso.).

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

Contudo, trata-se de julgamento isolado cuja tese contrária e predominante nesta Corte, com julgamento de ambas as Turmas de Direito Público, foi reafirmada pela Segunda Turma no julgamento do AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, em 03/09/2015, DJe 17/09/2015.

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

(negritou-se)

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

[...]

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

[...]

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

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

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

IMPUTAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO AOS DÉBITOS COMPENSADOS EM ATRASO. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE. O direito creditório reconhecido deve ser imputado proporcionalmente aos débitos compensados acrescidos de multa e juros de mora devidos até a data da compensação. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional. (Acórdão n.º 1302-001.736, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, sessão de 10 de dezembro de 2015)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

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

Os Atos Declaratórios PGFN n.º 04/2011 e n.º 08/2011 autorizam a dispensa de contestação em ações judiciais envolvendo a denúncia espontânea, sendo que o primeiro ato define que a multa de mora deve ser afastada e o segundo ato esclarece que caracteriza a denúncia espontânea o pagamento, concomitante à retificação da declaração, da

diferença de débito declarado a menor, mas ambos os atos nada dispõem sobre se a compensação configura ou não o instituto do art. 138 do CTN.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Número do Processo 19647.004707/2005-31

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 12/09/2013

Relator(a) BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Nº Acórdão 1101-000.945

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

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

Número do Processo 19647.004708/2005-85

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 29/03/2011

Relator(a) MARIA DE LOURDES RAMIREZ

Nº Acórdão 1801-000.520 Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

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

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

Número do Processo 19647.004733/2005-69

Contribuinte TELEPISA CELULAR S.A.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 15/12/2010

Relator(a) SELENE FERREIRA DE MORAES

Nº Acórdão 1803-000.725

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

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

[...]

[...]

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

[...]

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

6. Com efeito, a Primeira Seção pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.

7. Ainda:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. NÃO OCORRÊNCIA.

I - O presente feito decorre de ação objetivando o não recolhimento de multa de mora no regime de denúncia espontânea, bem como o direito de compensar o indébito. Na sentença, julgou-se procedente o pedido. No Tribunal Regional Federal da 5ª Região, a sentença foi reformada.

II - O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária.

Nesse sentido: AgInt nos EDcl nos EREsp n. 1.657.437/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 12/9/2018, DJe 17/10/2018 e REsp n. 1.569.050/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 5/12/2017, DJe 13/12/2017.

III - Agravo interno improvido (AgInt no REsp. 1.720.601/CE, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 7.6.2019).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. EXTINÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015.

DESCABIMENTO.

(...)

II - Restou sedimentado nesta Corte o entendimento segundo o qual revela-se incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, porquanto, em tal hipótese, a extinção do débito submete-se à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco.

(...)

VI - Agravo Interno improvido (AgInt no REsp. 1.473.998/SC, Rel. Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 2.5.2019).

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

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

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

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

de análise, pelo julgado, de determinados dispositivos legais. Incidência da Súmula 284 do STF.

2. A Primeira Seção pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.

3. Agravo Interno da Empresa não provido.

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

Correto, portanto, o acréscimo da multa moratória na imputação do direito creditório parcialmente reconhecido aos débitos compensados em atraso.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Pelas razões expostas, não há como se prover o Apelo do Contribuinte.

3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto