



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



**Processo nº** 10680.720586/2012-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-004.206 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de novembro de 2019  
**Recorrente** BRAFER INVESTIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE PELA INFRAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A compensação é hipótese de extinção do crédito tributário contida na acepção do termo “pagamento” insito no art. 138 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Roberto Silva Junior (relator), Nelso Kichel e Giovana Pereira de Paiva Leite. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior – Relator

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

**BRAFER INVESTIMENTOS S/A**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, interpôs recurso contra o Acórdão nº 02-32.956, da 3ª Turma da DRJ – Belo Horizonte (BHE), questionando tão somente os acréscimos moratórios considerados na compensação formalizada na declaração (DCOMP) nº 21764.41995.161105.1.3.02-3310.

De forma sucinta, os fatos podem ser assim resumidos:

A recorrente apresentou DCOMP, na qual o crédito indicado era o saldo negativo de IRPJ do ano base 2004, no montante de R\$ 31.393,18, para compensar débitos de PIS (código 6912) no valor de R\$ 13.275,47; e de Cofins (código 5856) no valor de R\$ 21.614,91, ambos de julho de 2005.

O despacho decisório nº 824985434 reconheceu em favor da recorrente o crédito de R\$ 29.361,91 e homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido. Assim a compensação extinguiu integralmente o débito de PIS e parcialmente o de Cofins.

Não resignada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, que foi acolhida pela DRJ – BHE para reconhecer a parcela restante do crédito, ou seja, R\$ 2.031,27.

Esta é a ementa da decisão recorrida:

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

*Ano-calendário: 2004*

*IRRF. COMPROVAÇÃO.*

*O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos pode ser utilizado como componente do saldo negativo de IRPJ, se ficar comprovado, mediante documentação hábil e idônea, que o contribuinte sofreu a retenção deste imposto, e que os respectivos rendimentos foram oferecidos à tributação no período correspondente.*

*COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERACIONALIZAÇÃO.*

*A compensação tributária obedece a regras específicas, previstas na legislação tributária. As regras para o encontro de contas estão expressamente determinadas nesta legislação e devem ser obedecidas integralmente.*

*DÉBITOS COMPENSADOS.*

*Os débitos compensados sofrem a incidência dos acréscimos moratórios previstos em lei, ou seja, juros e multa, até a data da entrega da Declaração de Compensação.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A despeito de ter sido admitida a totalidade do crédito informado na DCOMP (R\$ 31.393,18), este não foi suficiente para extinguir todo o débito de Cofins, remanescendo, portanto, uma parte a ser liquidada por pagamento.

A recorrente, não se conformando com a decisão, interpôs recurso ao CARF. Preliminarmente pediu a suspensão da exigibilidade do crédito tributário que remanesceu à compensação. No mérito, alegou que a unidade de origem tinha indevidamente adicionado multa

e juros aos débitos. Sustentou que não se poderia exigir tais encargos porquanto a compensação havia sido realizada ao abrigo da denúncia espontânea.

Nessa linha de raciocínio, insistiu em que a compensação é apta, tanto quanto o pagamento, a operar a exclusão da responsabilidade por infrações. Nesse sentido, a expressão *pagamento* empregada no art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN compreenderia o pagamento em sentido estrito e a compensação. Para reforçar a tese defendida, citou precedentes do CARF.

Com esses fundamentos, pugnou pelo provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que não compete ao CARF determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pois isso é um efeito que decorre direta e automaticamente da lei, sem que seja necessário qualquer ato específico da autoridade administrativa.

Quanto ao mérito, a controvérsia consiste em saber se a compensação se equipara ao pagamento previsto no art. 138 do CTN e se produz os efeitos da denúncia espontânea, excluindo a responsabilidade por infrações.

Sobre essa matéria, manifestei-me no processo nº 19679.010125/2005-16, nos seguintes termos:

*“A questão controversa envolve a compatibilidade da compensação, forma de extinção do crédito tributário, com a denúncia espontânea, cujo efeito é a exclusão da responsabilidade pela prática do ilícito tributário.*

*A denúncia espontânea está prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, assim redigido:*

*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 principal argumento dos que defendem a tese de que a compensação é apta a produzir os efeitos da denúncia espontânea está na crença de que a expressão "**pagamento**", utilizada no caput do art. 138, tem o sentido amplo de adimplemento da obrigação e, assim, comportaria, além do pagamento em sentido estrito, outras formas de extinção do crédito tributário. Essa interpretação abre caminho para que a compensação seja aceita como forma de pagamento para fins de denúncia espontânea e, conseqüentemente, para a produção dos efeitos inerentes a esse instituto, que é a exclusão da multa.*

*Sem embargo do respeito que merecem os que pensam dessa forma, creio que o sentido da expressão "**pagamento**" constante do caput do art. 138 cinge-se à forma de extinção do crédito tributário que consiste na entrega do objeto original da prestação, ou seja, na entrega de dinheiro. A propósito, vale ressaltar que o dispositivo condiciona os efeitos da denúncia espontânea ao **pagamento** ou ao **depósito** da importância arbitrada pela autoridade administrativa quando o montante do tributo dependa de apuração, indicando que, em qualquer caso, se faz necessária a entrega pelo infrator do montante em dinheiro que deixou de ingressar nos cofres públicos em decorrência da infração.*

O CTN estabelecia, na redação original do art. 156, onze formas de extinção do crédito tributário, das quais apenas uma (o pagamento em sentido estrito, art. 156, inciso I do CTN) é compatível com a denúncia espontânea, já que a denúncia espontânea **"é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado"** (AgRg no REsp 747.383/SC).

Exceto o pagamento, nenhuma das outras modalidades de extinção permitia ao sujeito passivo extinguir o crédito sem que o Fisco tivesse prévio conhecimento da infração. Só existe uma hipótese em que a denúncia é feita desacompanhada do pagamento integral do tributo e dos juros: é quando o montante do crédito depende de apuração. Mas, nesse caso, o contribuinte solicita à autoridade administrativa o arbitramento do valor, para que se faça incontinenti o depósito da quantia arbitrada.

Por essas razões, já se vê que a compensação prevista no art. 170 do CTN é incompatível com a denúncia espontânea.

É importante ter em mente que na década de sessenta do século passado, quando a Lei nº 5.172/1966 foi editada, não existia compensação de tributo nos moldes do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A possibilidade de fazer a compensação de forma unilateral, em declaração específica concebida para esse fim (dcomp), é recente. Não fazia parte do contexto em que foi plasmado o CTN. Portanto, o art. 138 quando fala em pagamento, se refere a pagamento em sentido estrito, porque essa era a única forma que se compatibilizava com a denúncia espontânea.

Era impossível proceder-se à compensação de um débito de tributo, mantendo oculta a infração praticada.

A compensação está prevista no art. 170 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Sobre esse instituto e sua especial aplicação no âmbito tributário, o professor Bernardo Ribeiro de Moraes escreveu em 1984:

Portanto, o crédito tributário pode extinguir-se por compensação, desde que a lei do poder tributante assim o admita. Diante da expressão utilizada em lei ("a lei estipula as condições"), estamos diante de ato administrativo de competência vinculada, onde os requisitos e condições da lei devem ser obedecidos.

As legislações modernas consagram três sistemas de compensação, a saber: a) compensação legal, em que a compensação produz efeitos apenas por força de lei; b) compensação judicial, em que a compensação não se realiza de pleno direito, mas apenas via judicial; c) compensação por declaração, que diverge das outras duas. O ordenamento tributário adotou, conforme vemos, o sistema da compensação legal, embora exigindo um ato declaratório por parte da autoridade administrativa. A compensação deve ser autorizada em lei especial, e somente será possível quando autorizada e nas condições que estipular.

Assim, em princípio, nenhuma pessoa pode liberar-se da obrigação tributária invocando a compensação com determinado crédito pecuniário que tenha contra o sujeito ativo tributário. **Não teria mesmo sentido o contribuinte deixar de pagar o ICMS ou IR, em razão de o Estado-membro ou a União lhe dever a mesma importância em decorrência de vendas de mercadorias que o contribuinte tenha feito para o Estado ou a União.** Todavia, não raras vezes, a lei tributária do poder tributante admite a compensação. Haverá, então, um encontro de contas entre o sujeito passivo e o sujeito ativo tributário, com a extinção do crédito tributário, parcial ou totalmente. O contribuinte, no caso, possui contra a Fazenda Pública um crédito derivado de outra relação jurídica, com a qual solve o seu débito tributário.

**Essa compensação não se opera automaticamente, sendo necessária, para tal, a participação da autoridade administrativa. O crédito do contribuinte deve ser reconhecido pela administração. O contribuinte, por sua própria decisão, não pode realizar a compensação.**

Para que esse modo de extinção do crédito tributário se opere mister se faz o atendimento de certos requisitos específicos, quais sejam:

a) existência de reciprocidade das obrigações...

(...)

b) existência de dívidas pecuniárias líquidas e certas...

(...)

c) exigibilidade. As dívidas deve ser exigíveis. O Código Tributário Nacional admite que entrem na compensação dívidas da Fazenda Pública (crédito do sujeito passivo) ainda não vencidas (dívida vincendas), prevendo a forma de apuração do seu montante (CTN, art. 170, parágrafo único). **Em regra, não se pode compensar obrigação perfeita com obrigação imperfeita. Na compensação, os créditos, tanto do sujeito ativo como do sujeito passivo, devem ser líquidos, certos quanto à existência e determinados quanto ao sujeito. O sujeito passivo, notificado para pagar um imposto, não pode opor, como exceção, a compensação com um suposto crédito contra a Fazenda Pública originado de pagamentos indevidos.** Sem que o direito de ação já exista para ambas as partes não poderá haver compensação. Todavia, o Código admite a compensação do crédito tributário (já vencido) com crédito do sujeito passivo a vencer, no interesse, portanto, da Fazenda Pública. A recíproca não é admitida.

Uma vez reunidos os requisitos acima, indispensáveis para a compensação, esta poderá ser adotada como meio de extinção do crédito tributário, até onde os créditos se compensarem. O efeito da compensação é a extinção de ambas as dívidas até o montante corresponde ao valor da menor.

Admite o Código Tributário Nacional que a lei do poder tributante estipule "condições" e "garantias" a serem observadas na compensação do crédito tributário, que deverão ser obedecidas.

Devemos destacar, na existência da compensação, a necessidade de um ato administrativo reconhecendo o crédito líquido e certo do contribuinte. No direito privado, o fato se dá diferentemente. Basta a existência de uma sentença que declare o crédito para processar-se a compensação. No direito tributário, em virtude da natureza ex lege da obrigação tributária, a sentença não será suficiente. Há necessidade, ainda, que um ato administrativo, em execução dessa sentença, reconheça e determine a dívida a ser compensada. O reconhecimento do crédito do sujeito passivo há de ser feito por ato administrativo. A função da administração é apenas declaratória. Assim, a extinção do crédito tributário, por compensação, não se

*opera ipso jure, mas, já vimos, diante de um pronunciamento da autoridade administrativa, que autoriza a compensação. (Compêndio de Direito Tributário. 2. ed., revista, aumentada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1994, pp. 453 a 455)*

*Como se percebe da explanação do professor Bernardo Ribeiro de Moraes, o arcabouço da compensação, tal como se pensava à época da promulgação do CTN (1966), estava muito distante da sistemática adotada pela Lei nº 9.430.*

*De acordo com o art. 170 do CTN, os créditos em favor do contribuinte podem resultar de diferentes situações, entre as quais se incluem a venda ou fornecimento de mercadorias, a prestação de serviços, indenizações etc. Hoje, por influência da Lei nº 9.430, quando se fala em compensação se pensa imediatamente em indébito tributário; mas o art. 170 do CTN abre um leque amplo que comporta créditos de toda a natureza. O dispositivo fala apenas em créditos líquido e certos, vencidos ou vincendos do sujeito passivo contra a Fazenda.*

*Em 1966, o legislador foi buscar no direito das obrigações o instituto da compensação, inserindo-o no Direito Tributário, com as características assinaladas pelo professor Bernardo Ribeiro de Moraes. Tais características, entretanto, se distanciam muito da sistemática de compensação unilateral que se faz hoje com fulcro no art. 74 da Lei nº 9.430 (redação da Lei nº 10.637/2002). O sistema atual, aliás, é fruto de um contexto histórico específico. Resulta do reconhecimento pela Receita Federal de sua incapacidade de resolver, em tempo razoável, a avalanche de pedidos de restituição e compensação de valores pagos indevidamente a título de tributos e contribuições, especialmente de PIS e de Finsocial.*

*Em suma, a compensação, como de resto as demais formas de extinção do crédito tributário, a exceção do pagamento em sentido estrito, é incompatível com a denúncia espontânea.*

*Como bem demonstrou o Acórdão nº 1301-003.691, em diversos dispositivos do CTN, a expressão **pagamento** é empregada no sentido amplo, designando adimplemento; em outras, porém, o sentido é restrito, referindo-se à entrega de dinheiro.*

*Daí se conclui que o contexto evidencia em que sentido a expressão pagamento foi empregada. No caso do art. 138 do CTN, pelas razões expostas, pode-se afirmar que a expressão pagamento deve ser tomada no sentido estrito, afastando, por conseguinte, as demais modalidades de extinção de crédito tributário, inclusive a compensação.*

*Talvez se alegue, em face da evolução da legislação tributária, em especial do advento da Lei nº 10.637/2002 e da compensação unilateral mediante **dcomp**, que a denúncia espontânea, embora não o fosse inicialmente, passou a ser compatível com a compensação. Creio, porém, que a compensação não é e nunca foi compatível com a denúncia espontânea.*

*Há quem afirme que o objetivo essencial da denúncia espontânea é permitir ao contribuinte a regularização de seus débitos; outros falam em premiar aquele que denuncia a infração e paga o tributo, poupando o Fisco dos procedimentos de cobrança. Embora admita que a denúncia espontânea esteja, sim, preordenada a alcançar tal finalidade, não creio que ela seja a única, nem que seja a precípua.*

*A denúncia espontânea tem por pressuposto fático a prática de uma infração e a existência de um dano dela decorrente. Nesse contexto, se pode afirmar que a denúncia espontânea persegue não apenas um objetivo, mas dois: a) a reparação do dano, com o ingresso dos valores que tenham deixado de ser recolhidos aos cofres públicos em razão do ilícito; e b) a regularização da situação do contribuinte.*

*Considerar apenas o escopo de regularização do infrator é ter uma visão parcial e, conseqüentemente, deturpada da denúncia espontânea. Foi exatamente essa perspectiva unilateral que levou alguns a defenderem a tese de que o parcelamento da dívida produzia os efeitos da denúncia espontânea, afastando a multa de mora. Referida pretensão, como se sabe, foi rechaçada pelo E. Superior Tribunal de Justiça - STJ no REsp nº 1.102.577 - DF, submetido ao regime do art. 543-C do antigo Código de Processo Civil.*

*Note-se, a propósito, que o E. STJ já havia se posicionado, acerca dessa matéria, no REsp nº 284.189 - SP, em cuja ementa se lê:*

*O instituto da denúncia espontânea da infração constitui-se num favor legal, uma forma de estímulo ao contribuinte, para que regularize sua situação perante o fisco, procedendo, quando for o caso, ao pagamento do tributo, antes do procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.*

*Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do artigo art. 158, I, do mencionado Codex.*

*Esse parece o entendimento mais consentâneo com a sistemática do Código Tributário Nacional, que determina, para afastar a responsabilidade do contribuinte, que haja o pagamento do devido, apto a reparar a delonga do contribuinte.*

*Nesse sentido o enunciado da Súmula n. 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos: "a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea". (g.n.)*

*A decisão daquela Corte deixa claro que, para fins de denúncia espontânea, o pagamento que se exige é imediato e integral, ou seja, não pode ser posterior à denúncia, nem ser fracionado em parcelas.*

*Examinando a viabilidade da compensação na denúncia espontânea, o E. STJ, em jurisprudência majoritária, acolheu o entendimento de que a compensação (na forma do art. 74 da Lei nº 9.430) não se coaduna com a denúncia espontânea. Confirma-se:*

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIO EXISTENTE. OMISSÃO PROVENIENTE DE JULGAMENTO ANTERIOR DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO SOBRE O TEMA. DECIDIDO. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A DESTEMPO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA.**

*1. Tratando-se de recurso de fundamentação vinculada, o conhecimento dos aclaratórios pressupõe que a parte demonstre haver, pelo menos, um dos vícios previstos no art. 1022 do CPC de 2015. In casu, conforme narrado pela embargante, o acórdão foi omisso, uma vez que não analisou o entendimento exarado no REsp 1.149.022/SP, julgado pelo rito dos repetitivos.*

*2. Com efeito, no referido decisor, o STJ entendeu que a denúncia espontânea não está 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).*



3. Ademais, a Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques firmou o entendimento de que "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**". (g.n.)

4. Embargos de Declaração acolhidos com efeitos infringentes. (EDcl nos EDcl no AgRg no Recurso Especial nº 1.375.380 - SP, Relator Min. Herman Benjamin)

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.  
IMPOSSIBILIDADE.

1. Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça .

2. 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. (g.n.)

3. Agravo interno desprovido (AgInt no REsp 1308902 / PR Agravo Interno no Recurso Especial 2012/0019253-0 Rel Ministro Gurgel de Faria (1160) Órgão Julgador T1 - Primeira Turma. Data do Julgamento 10/04/2018 Data da Publicação/Fonte DJe 17/05/2018).

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA  
ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o pagamento do tributo é realizado através da compensação" (fl. 665, e-STJ).

2. A Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, firmou o entendimento de que "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. *Recurso Especial provido (REsp 1657437/RS Recurso Especial 2017/0046101-0 Rel Ministro Herman Benjamin, Órgão Julgador T2 - Segunda Turma. Data do Julgamento 04/04/2017 Data da Publicação/Fonte DJe 25/04/2017).*

*O E. STJ já havia firmado o entendimento de que, na denúncia espontânea, o pagamento deveria ser imediato e integral. Ao apreciar a compatibilidade da compensação com a denúncia espontânea, aquele tribunal apontou um outro requisito necessário ao pagamento: ele deve ser incondicional. Portanto, na denúncia espontânea, o pagamento há de ser **imediato, integral e incondicional**.*

*Por fim, deve ser dado destaque ao fato de que a jurisprudência majoritária do E. STJ é no sentido de ser incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, porquanto nessa hipótese a extinção do débito está submetida à ulterior condição resolutória da homologação pelo Fisco.*

*Em suma, a denúncia espontânea visa não apenas dar oportunidade ao contribuinte de regularizar sua situação perante o Fisco. Busca também a plena reparação do prejuízo sofrido pelo erário, o que só ocorre com o pagamento imediato, integral e incondicional do crédito tributário. Sendo assim, a compensação se mostra incompatível com a denúncia espontânea.*

*Por essas razões, acompanhando o ilustre Conselheiro relator, voto por negar provimento ao recurso voluntário.”*

Os mesmos fundamentos adotado no presente processo.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, para no mérito negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior

## Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator designado

Em que pese o entendimento do ilustre Relator no sentido da impossibilidade de se aplicar o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 ao caso em apreço, durante as discussões em sessão, surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do Colegiado acerca da matéria.

Sobre essa matéria, manifestei-me no processo nº 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 nº 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 nº 9.430/96, dada pela Lei nº 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 nº 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