



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10680.909710/2012-91
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3403-003.627 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de	18 de março de 2015
Matéria	DENUNCIA ESPONTANEA
Recorrente	CEMIG GERACAO E TRANSMISSAO S.A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/11/2005

DENUNCIA ESPONTÂNEA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONFISSÃO PRÉVIA. DIFERENÇA DE VALOR CONFESSADA E PAGA EM MOMENTO SUPERVENIENTE. RECURSO REPETITIVO. ART. 62-A DO RICARF.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça não é de que a denúncia espontânea seria impossível em tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mas de que a denúncia espontânea não se configura se o contribuinte, em razão de tal sistemática de lançamento, faz a prévia confissão do débito e deixa transcorrer o prazo de vencimento, para depois pretender uma falsa espontaneidade (Súmula STJ/360 e Recursos Especiais nºs 886.462 e 962.379 da Primeira Seção do STJ, Dje 28/10/2008).

Não se tratando de prévia confissão, mas de diferença de tributos que foi confessada e paga de maneira superveniente, aplica-se a denúncia espontânea, afastando-se a aplicação de penalidades, em cujo conceito se insere a multa de mora.

Entendimento firmado em regime de recurso repetitivo, na forma do art. 543-C do CPC (Recurso Especial nº 1.149.022, da Primeira Seção do STJ, Dje 24/06/2010), que deve ser aplicado no julgamento administrativo por força do art. 62-A do Regimento Interno deste Conselho. Precedentes (acórdão 3403-001.946, j. 19/03/2013; acórdão 3403-002.060, j. 24/03/2013).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

São equivalentes o recolhimento por meio de DARF e a compensação por meio de DCOMP para o efeito de configuração da denúncia espontânea, na forma do art. 138 do CTN.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer ao contribuinte a aplicação da denúncia espontânea no pagamento realizado em relação ao débito confessado e pago por meio da Decomp 09450.04233.280907.1.3.04.8672, cujo efeito é o de afastar a exigência de multa, devendo ser recalculado pela Delegacia de origem o aproveitamento do crédito em relação aos débitos apresentados pelo contribuinte, mas apenas considerando o valor do principal e os juros, sem o cômputo de multa. Os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Jorge Freire votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Ivan Allegretti - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Jorge Freire, Ivan Allegretti e Luiz Rogério Sawaya Batista.

Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação na qual o contribuinte apresenta como crédito valor de recolhimento a maior de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) em relação ao fato gerador ocorrido em 31/11/2005, recolhido em 15/12/2005.

Houve homologação apenas parcial da compensação, por meio de Despacho Decisório Eletrônico – DDE (fl. 84), pelo fundamento de que “*A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas parcialmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP*”.

A utilização do crédito foi demonstrada por meio do seguinte quadro (fl. 84):

UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP

UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DÁRUM DISCRIMINADO NO PERÍODO				
NÚMERO DO PAGAMENTO	VALOR ORIGINAL TOTAL	PROCESSO(PR)/ PERDCOMP(PD)/ DÉBITO(DB)	VALOR ORIGINAL UTILIZADO	VALOR ORIGINAL DISPONÍVEL
2210751811	15.462.532,92	PD: 09450.04233.280907.1.3.04-8672 Db: cód 5856 PA 30/11/2005	2.058.504,93	-
			12.683.749,59	720.278,40
VALOR TOTAL			14.742.254,52	720.278,40

O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 2/17), explicou o seguinte:

Por conseguinte, em 28/09/2007, considerando a existência do crédito (COFINS recolhida na modalidade não-cumulativa), a Recorrente efetuou a compensação de parte deste crédito com "débitos" de COFINS na modalidade cumulativa, referente as

PER/DCOMP nº 09450.04233.280907.1.3.04.8672 (doc. 05), conforme valores explicitados a seguir:

- Janeiro de 2007 (Código; 2172), "no valor principal R\$ 831.918,21 (oitocentos e trinta e um mil e novecentos e dezoito reais e vinte e um centavos), e juros de R\$57.319,17(cinquenta e sete mil, trezentos e dezenove reais e dezessete reais), perfazendo um total de R\$889.237,38 (oitocentos e oitenta e nove mil, duzentos e trinta e sete reais e trinta e oito centavos), conforme DCTF do período (doc. 06).

Fevereiro de 2007 (Código 2172), no valor principal de R\$ 1.172.697,48 (hum , milhão cento e setenta e dois mil, seiscentos e noventa e sete reais c quarenta e oito centavos), e juros de R\$ 68.485,53 (sessenta e oito mil, quatrocentos e oitenta e cinco reais e cinqüenta e três centavos); perfazendo um total de R\$ 1.241.183,01 (hum milhão, duzentos e quarenta e um mil, cento e oitenta e três reais e um centavo), conforme DCTF do período (doc. 07).

Destaca-se, portanto, que a compensação pleiteada por meio do PER/DOMP nº 09450.04233.280907.1.3.04.8672, utilizou o montante de R\$1.732.471,65: (hum milhão, setecentos e trinta e dois mil, quatrocentos e setenta e um reais e sessenta e cinco centavos) do crédito existente.

Lado outro, considerando o crédito remanescente de RS 1.046.311,68 (hum milhão, quarenta e seis mil, trezentos e onze reais e sessenta e oito centavos), a Recorrente pleiteou sua compensação com parte do débito de COFINS (Código: 5856) do mes de outubro de 2008 (do no montante de RS 1.423.611,67 (hum milhão, quatrocentos e vinte e três mil, seiscentos e onze reais e sessenta e sete centavos), por meio da PER/DOMP nº 14588.73960.121108.1.3.04-1033, de 12/11/2008 (doc. 08).

Ocorre que a autoridade administrativa homologou a compensação pleiteada por meio do PER/DOMP nº 09450.04233.280907.1.3.04.8672 (doc. 10), imputando equivocadamente aos "débitos" compensados multa por atraso no pagamento, sem qualquer notificação da ora Recorrente, o que acarretou em saldo remanescente do crédito original de apenas R\$ 720.278,40 (setecentos e vinte mil; duzentos e setenta e oito reais e quarenta centavos).

Por conseguinte, a compensação realizada por meio do PER/DOMP nº 14588.73960.121108.1.3.04-1033, de 12/11/2008, 'foi' homologada parcialmente sob';' o fundamento da insuficiência de crédito a compensar, vez que parte deste foi'Utilizado na compensação pleiteada no PER/DOMP nº 09450.04233.280907.1.3.04.8672, ensejando o recálculo dos encargos com acréscimo do valor da multa de mora.

Contudo, a cobrança fiscal não merece prosperar, uma vez que, conforme será demonstrado, a seguir, a compensação' pleiteada por meio do PER/DOMP nº 14588.73960.121108.1.3.04-1033 tem crédito declarado*

suficiente à sua homologação, bem como ó procedimento ' realizado pela Recorrente no PER/DCOMP nº 09450.04233.280907.1.3.0^8672 adequou-se perfeitamente - ao -instituto da 'denúncia espontânea, pois não houve atraso no pagamento do tributo, mas tão somente recolhimento em modalidade distinta, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, devendo ser afastada a exigência da multa, qualquer que seja, c recolhido o tributo apenas com acréscimo dos juros de mora, como foi efetivamente efetuado, mas/desconsiderado pela Delegacia da Receita Federal.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG (DRJ), por meio do Acórdão nº 02-40.431, de 11 de setembro de 2012 (fls. 110/117), negou provimento à manifestação de inconformidade, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/11/2005

COMPENSAÇÃO - MULTA DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se considera ocorrida a denúncia espontânea, quando o contribuinte compensa o débito mediante apresentação de DCOMP.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditorio Não Reconhecido

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 138/149) sustentando a nulidade do acórdão recorrido por falta de motivação sobre as provas produzidas, visto que acostou aos autos o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon), por meio do qual se demonstra o patente equívoco do recolhimento que realizou, além de que, a DCTF retificadora apresentadas nos autos teria sido ignorada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator

O recurso voluntário foi protocolado em 17/10/2012 (fl. 122), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da notificação do acórdão da DRJ, ocorrida em 17/09/2012 (fl. 121).

Por ser tempestivo, tomo conhecimento do recurso.

Não se pode fazer confusão quanto ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça a respeito da denúncia espontânea, devendo-se distinguir com segurança as seguintes situações.

- (A) em que o contribuinte apresenta a declaração (confessando o débito) e simplesmente deixa de pagar o tributo no vencimento, depois pretendendo realizar este pagamento a destempo - caso em que não se configura a denúncia espontânea, tratado pela Súmula STJ/360 e nos Recursos Especiais 886.462 e 962.379; e
- (B) em que o contribuinte, verificando a falta de pagamento e de declaração de um débito referente ao passado, promove, então, a sua confissão e pagamento – caso em que se configura a denúncia espontânea –, sendo que tal débito pode se referir a uma diferença de valor, de maneira que o contribuinte apresenta declaração retificadora acrescentando o valor correspondente a esta diferença que se quer confessar espontaneamente e promove o pagamento; esta situação é expressamente reconhecida no Recurso Especial 1.149.022, julgado pelo STJ em regime de recurso repetitivo (art. 543-C do CPC).

Note-se, pois, que o STJ não diz que a denúncia espontânea é impossível em tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

O que diz o STJ é que a denúncia espontânea não se configura se o contribuinte faz a prévia confissão do débito e deixa transcorrer o prazo de vencimento, para depois de ultrapassado este prazo pretender uma “falsa espontaneidade de recolhimento”, eis que referente a um débito que reconhecidamente já havia confessado.

Com efeito, entende a referida Corte Legal que, “*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*” (REsp 886462/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

Mas se a confissão é concomitante com o pagamento, então resta configurada a denúncia espontânea.

A denúncia espontânea, como vista, é reconhecida pelo STJ inclusive quando realizada em relação a diferença de valores.

Em tais casos o contribuinte realiza a confissão por meio de DCTF-retificadora, por meio da qual aumenta o valor do débito confessado (com a inclusão da diferença em relação à qual se aplica a denúncia espontânea), promovendo o concomitante pagamento.

Isto fica bem ilustrado no seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A jurisprudência desta Corte pacificou orientação, em sede de recursos repetitivos, na forma do art. 543-C, do CPC (REsp's

n.1.149.022, 962.379 e 886.462), no sentido de que "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".

Por outro lado, "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".

Sobre o tema, esta Corte editou a Súmula n. 360, a qual dispõe que: "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

Por fim, "a regra do artigo 138 do CTN não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva com o fito de excluir apenas esta última em caso de denúncia espontânea" (REsp 908.086/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 16.6.2008).

2. Recurso especial não provido.

(REsp 1210167/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/12/2011, DJe 09/12/2011)

A distinção entre as duas situações acima mencionadas também pode ser conferida no seguinte julgado, proferido em regime de **recurso repetitivo**:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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 543-C, 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. Consequentemente, 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 impontualidade do contribuinte.

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

(REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

O resumo de tal recurso repetitivo, no sítio do STJ, é feito nos seguintes termos:

Ordem de Inclusão	Julgado Em	Processo	Órgão Julgador	Ministro	Data de Afetação	Acórdão Publicado Em	Recur sos:	Trânsito em Julgado
426	09/06/2010	RESP 1149022	PRIMEIRA SEÇÃO	LUIZ FUX	23/03/2010	24/06/2010	Não	01/09/2010
Questão relativa à configuração de denúncia espontânea (artigo 138, do CTN) na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.								

Tal entendimento, firmado em recurso repetitivo, deve ser transportado para o presente caso, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, visto que o Recorrente promoveu o pagamento de diferença que não se encontrava confessada nas declarações anteriores.

Foi demonstrado, com efeito, que a diferença de valor correspondente à Cofins dos fatos geradores janeiro/2007 e fevereiro/2007, que foi objeto da denúncia espontânea, não havia sido confessada nas DCTFs-originais (fls. 78/83), sendo apenas posteriormente confessada por meio de DCTF-retificadoras, apresentadas em 21/01/2009 (fls. 57/64), e pago em 28/09/2007, por meio de DCOMP (fls. 50/56)

Verifica-se, pois, que a diferença de valor foi paga em 28/09/2007, por meio de compensação, e confessada em DCTF-retificadora em 16/10/2008.

No presente caso, portanto, o Recorrente promoveu o pagamento espontâneo de diferença de tributos que não havia confessado anteriormente.

Aplica-se ao presente caso o entendimento firmado pelo STJ no recurso repetitivo, tal como já entendeu esta Turma em julgamentos anteriores, cujas ementas transcrevo abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

Ementa: PAGAMENTO DE TRIBUTOS APÓS O VENCIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CARACTERIZAÇÃO EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA.

O recolhimento extemporâneo de tributo, efetuado concomitantemente ou antes de sua confissão em DCTF retificadora, transmitida depois do vencimento do prazo para o cumprimento dessa obrigação acessória, está ao abrigo do instituto da denúncia espontânea, descabendo a aplicação de multa de mora. (Inteligência do decidido no REsp 1.149.022, relator Ministro Luiz Fux)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

Ementa: RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. JULGAMENTOS NO CARF.

As decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática prevista no art. 543-C do CPC devem ser reproduzidas nos julgamentos do CARF.

Recurso Voluntário Provado em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

(acórdão 3403-002.060, PA 10980.923829/2009-96, Rel. Cons. Alexandre Kern, j. 24/04/2013)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/12/2004 a 31/05/2005

(...) DENUNCIA ESPONTÂNEA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONFISSÃO PRÉVIA. CONCOMITÂNCIA DO PAGAMENTO E DA CONFISSÃO DE DIFERENÇA DE VALORES. APLICAÇÃO. RECURSO REPETITIVO. ART. 62-A DO RICARF.

O entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça não é de que a denúncia espontânea seria impossível em tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mas que a denúncia espontânea não se configura se o contribuinte, em razão desta sistemática de lançamento, faz a prévia confissão do débito e deixa transcorrer o prazo de vencimento, para depois pretender uma falsa espontaneidade (Súmula STJ/360 e Recursos Especiais nºs 886.462 e 962.379 da Primeira Seção do STJ, Dje 28/10/2008).

Não se tratando de prévia confissão, mas de diferença de tributos que foi confessada e paga de maneira concomitante, aplica-se a denúncia espontânea, afastando-se a aplicação de penalidades, em cujo conceito se insere a multa de mora. Entendimento (Recurso Especial nº 1.149.022, da Primeira Seção do STJ, Dje 24/06/2010).

Recurso provido.

(acórdão 3403-001.946, processo 10283.005545/2005-50, Rel. Cons. Ivan Allegretti, j. 19/03/2013)

Confira-se, ainda, que o pagamento foi feito incluindo o principal e os juros de mora, apenas deixando de recolher a multa de mora.

É certo, outrossim, que a multa moratória tem natureza punitiva, constituindo penalidade aplicada em razão de ter sido ultrapassado o prazo de recolhimento do tributo.

É isto, aliás, o que reconhece categoricamente o Supremo Tribunal Federal na Súmula 565 ("*A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência*").

Assim, a denúncia espontânea afasta tanto a aplicação da multa de ofício como a multa de mora.

Por fim, deve-se reconhecer que tanto o recolhimento por DARF como a compensação por meio de DCOMP configuram o pagamento caracterizador da denúncia espontânea.

Com propriedade, a compensação surte o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento: ambos surtem o efeito imediato de extinção do crédito tributário e estão sujeitos, igualmente, à homologação pela autoridade fiscal.

Perceba-se que o recolhimento a que se está referindo não trata da hipótese de pagamento prevista no inciso I do art. 156 do CTN, mas ao inciso VII, que se refere ao "*pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º*".

Assim, caso se levasse ao extremo da literalidade o entendimento de que o pagamento a que se refere o art. 138 do CTN apenas poderia se referir à hipótese do inciso I do art. 156, então nem mesmo poderia alcançar a hipótese do inciso IV, na qual a extinção combina a antecipação com a homologação do pagamento pela autoridade administrativa.

Ou seja, confinar obtusamente o conceito de pagamento do art. 138 do CTN ao inciso I do art. 156 implicaria em recusar a denúncia espontânea tanto na hipótese de extinção pela compensação como pelo adiantamento de valores pertinente à sistemática de lançamento por homologação, o que na prática esvaziaria qualquer utilidade ao referido dispositivo.

Para o Superior Tribunal de Justiça é indiferente o fato de o pagamento acontecer por meio de recolhimento por guia DARF ou por compensação via DCOMP para a caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, conforme se pode extrair do seguinte julgado:

*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, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 18/05/2010)

E não poderia ser diferente, pois a única diferença entre o recolhimento e a compensação está em que, na compensação, o contribuinte usa um excesso de um recolhimento que realizou anteriormente em valor maior que o devido, ou seja, utiliza parte de um recolhimento que já existe, mas que fez indevidamente ou em valor maior do que deveria.

Ora, isto significa que, nesta situação, o Fisco detém em seus cofres valores que foram recolhidos a maior pelo contribuinte.

O contribuinte, portanto, por meio da compensação, utiliza valores que lhe pertencem, mas que já estão nos cofres públicos, em poder do Fisco, sendo por isso de rigor que se prestigie a possibilidade de utilizá-los para o pagamento, não havendo qualquer razão para que se impeça tal possibilidade, condicionando obtusamente o direito do contribuinte ao recolhimento por meio de guia DARF!

Ademais, cumpre observar que no caso de a compensação apresentada vir a ser negada, o Fisco cobrará do contribuinte o pagamento do débito confessado, e assim o fará em valores atualizados, inclusive com a cobrança da multa, de maneira que, ao fim e ao cabo, será honrada a obrigação tributária, sem qualquer prejuízo para o Fisco.

Entendo, enfim, que está configurada a hipótese de aplicação da denúncia espontânea no presente caso, devendo ser reconhecida a extinção da punibilidade, para o efeito prático de afastar a aplicação e exigência de qualquer tipo de multa, inclusive a multa de mora.

Por estas razões, voto pelo provimento parcial do recurso para reconhecer ao contribuinte a aplicação da denúncia espontânea, cujo efeito é o de afastar a exigência de multa, devendo, pois, ser recalculado pela Delegacia de origem o aproveitamento do crédito em relação aos débitos apresentados pelo contribuinte, mas apenas considerando em relação ao débito o valor do principal e dos juros, sem o cômputo de multa.

(assinatura digital)
Ivan Allegretti