



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10830.900792/2016-71  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-003.025 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de agosto de 2018  
**Matéria** DENÚNCIA ESPONTANEA  
**Recorrente** COMPANHIA SUL PAULISTA DE ENERGIA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO-  
CONFIGURAÇÃO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias (relator). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho. Ausente, justificadamente, o conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa que foi substituído no colegiado pela conselheira Bárbara Santos Guedes (suplente convocada).

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Gustavo Guimarães da Fonseca, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério

Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada para substituir o conselheiro ausente), Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

## Relatório

O contribuinte - Companhia Sul Paulista de Energia - ora Recorrente, transmitiu PerDcomp, na qual pretendia quitar débito de estimativa de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) referente ao mês de abril de 2011, com crédito de pagamento indevido ou a maior de mesmo tributo.

Em despacho decisório proferido (fls. 81 a 84), houve o reconhecimento do direito creditório na integralidade, mas este não foi suficiente para quitar o débito indicado no pedido de compensação, uma vez que o contribuinte entendeu não ser devida a multa de mora, tendo em vista o instituto da denúncia espontânea, que afastaria essa penalidade no pagamento extemporâneo do tributo.

Como se observa do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG), em que pese o direito creditório ter sido reconhecido na integralidade, houve a homologação parcial da compensação apresentada, uma vez que os créditos reconhecidos seriam insuficientes para quitar o débito indicado no pedido de compensação. Veja-se trecho do acórdão neste sentido:

### *DESPACHO DECISÓRIO*

*O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com número de rastreamento 112936600, emitido eletronicamente em 02/03/2016, referente ao PER/DCOMP nº 39500.08847.101215.1.3.04-4764.*

*O PerDcomp foi transmitido com o objetivo de compensar o(s) débito(s) nele discriminado(s) com crédito de IRPJ, Código de Receita 2362, decorrente de recolhimento com Darf efetuado em 31/03/2011, no valor de R\$265.006,65.*

*De acordo com o Despacho Decisório, constatou-se a procedência do crédito original informado no PER/DCOMP, reconhecendo-se o valor pretendido. Entretanto, considerando que o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados no PER/DCOMP, a compensação foi HOMOLOGADA PARCIALMENTE.*

*Como enquadramento legal citou-se: arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e Art.36 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.*

E a compensação não foi homologada integralmente, porque o contribuinte entendeu que, como não havia se iniciado nenhum procedimento fiscal, estaria autorizado a se valer da denúncia espontânea e, assim, não deveria quitar o crédito tributário com a incidência de multa de mora. Os argumentos apresentado pelo Recorrente na Manifestação de Inconformidade foram sintetizados no acórdão proferido pela DRJ de Belo Horizonte (MG):

*O interessado apresentou manifestação de inconformidade, discordando da multa de mora considerada no despacho decisório, incidente sobre débito compensado no PER/DCOMP*

*em questão. A discordância se fundamenta no instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN. Em resumo, são apresentados os seguintes argumentos:*

*o Na DCTF original, débitos de IRPJ e de CSLL não foram informados ou foram informados com valores menores do que o devido.*

*o Parte do montante posteriormente calculado como devido foi compensado por meio do PER/DCOMP em questão, transmitido em 10/12/2015.*

*o DCTF retificadora, informando o real valor devido, foi transmitido em 05/01/2016.*

*o Após verificar a falta de pagamento do tributo, procedeu-se à compensação sem inclusão de multa de mora, tendo em vista interpretação do art. 138 do CTN esposada na esfera judicial, por meio do Resp n.º 1.149.022/SP (julgado pela sistemática dos recursos repetitivos), e na esfera administrativa, por meio do julgados do CARF.*

*o Embora o art. 138 tenha se utilizado do vocábulo "pagamento", a exegese deixa claro que o legislador pretendeu se referir ao sentido amplo da palavra, em que se enquadra todas as formas de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do CTN, tal como a compensação.*

*o Conforme itens 18 e 20 da Nota COSIT n.º 01/2012, a denúncia espontânea restará caracterizada tanto quando da apresentação do débito seguida de pagamento, como de sua extinção por compensação, já que ambas as formas são equivalentes de extinção do débito.*

*Por todo o exposto, pede-se que o despacho decisório seja reformado, para que a compensação seja integralmente homologada.*

Contudo, aquela DRJ entendeu por bem julgar como improcedente a Manifestação de Inconformidade. A decisão recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2011 ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS SOBRE O DÉBITO COMPENSADO.*

*Sobre o débito compensado incidem juros e multa de mora, calculados entre a data de vencimento e a data de transmissão do PER/DCOMP.*

*COMPENSAÇÃO - MULTA DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

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

Devidamente intimado do acórdão proferido, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade, requerendo a reforma daquela decisão, para que, uma vez reconhecido o seu direito creditório, seja afastado o entendimento de que em compensação não se admite a aplicação do instituto da denúncia espontânea, homologando-se, por consequência, na integralidade, o PerDcomp apresentado.

Este é o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

### DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 28/07/2017 (fl. 94), sexta-feira, apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 29/08/2017 (comprovante de fl. 94), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Assim, por cumprir os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser conhecido e analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

### DO INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA E SUA APLICAÇÃO NOS PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO.

A matéria controversa nos autos e que foi devolvida a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pelo Recurso Voluntário apresentado, se refere, basicamente, ao reconhecimento ao não da denúncia espontânea nos casos em que, ao invés de realizar o pagamento em espécie, o contribuinte quita os débitos "denunciados" com créditos que detém junto ao sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, utiliza-se da compensação.

Contudo, antes de se analisar a possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea na compensação, deve-se pontuar que, ao presente caso, não se aplica o entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, através da sistemática de recursos repetitivos, de que a denúncia espontânea não é aceita quando há a prévia declaração (constituição) do crédito tributário, com o pagamento a destempo do tributo. O acórdão neste sentido recebeu a seguinte ementa:

*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 962.379/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)*

É que, como se depreende dos autos, o contribuinte transmitiu a DCTF retificadora onde declara o débito e o pagamento feito via Dcomp. Ou seja, a constituição do crédito tributário não se deu antes da transmissão do pedido de compensação.

Pois bem, pontuada essa questão, passa-se a analisar a possibilidade de se aproveitar dos benefícios da denúncia espontânea, quando, ao invés de realizar o pagamento em espécie do tributo, o contribuinte quita este através da compensação tributária.

Como sabido, o instituto da denúncia espontânea, que se assemelha ao do arrependimento eficaz no Direito Penal, pode ser caracterizado como a intenção (ou até mesmo opção) do contribuinte em "denunciar" eventual omissão do fato gerador, antes que se tenha iniciado qualquer procedimento de fiscalização por parte do sujeito ativo competente para instituir e cobrar o tributo. A sua previsão legal está na inteligência do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que tem a seguinte redação:

*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 professor Luciano Amaro assim se pronuncia sobre o instituto da denúncia espontânea:

*"Como já se viu, o objetivo fundamental das sanções tributárias é, pela intimidação do potencial infrator, evitar condutas que levem ao não-pagamento do tributo ou que dificultem a ação fiscalizadora (que, por seu turno, visa também a obter o correto pagamento do tributo).*

*Ora, dentro dessa perspectiva, é desejável que o eventual infrator, espontaneamente, 'venha para o bom caminho'. Esse comportamento é estimulado pelo art. 138 do Código, ao excluir a responsabilidade por infrações que sejam objeto de denúncia espontânea.*

*(...)*

*A denúncia espontânea afasta, portanto, a responsabilidade por infrações tributárias. Porém, 'se for o caso', ela deve ser acompanhada pelo pagamento do tributo devido e dos juros de*

*mora; se o valor do tributo não for ainda conhecido, por depender de apuração, deve ser efetuado, no lugar do pagamento, o depósito da quantia arbitrada pela autoridade administrativa" (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. rev. e atual - São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 451)*

Para corroborar com os ensinamentos da doutrina acima colacionada e para se esclarecer a essência do instituto da denúncia espontânea, que está arrimada, diga-se, no princípio da boa-fé, que deve sempre nortear as relações entre contribuintes e o fisco, cita-se trecho do voto proferido pelo então Ministro do Superior Tribunal de Justiça Luiz Fux no Ag 737.506/RS. Confira-se os seus apontamentos:

"(...)

*3. Ressalva do relator no sentido de que a denúncia espontânea, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o fisco, porquanto o agente infrator, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, adverte a mesma à entidade fazendária, sem que ela tenha iniciado qualquer procedimento para a apuração desses fundos líquidos.*

*4. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao decisum fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.*

*5. Obedecida essa ratio essendi do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no art 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.*

*6. Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de contraditio in terminis impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar "multa", cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal". (AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 737.506 - RS - 2006/0009862-4) (destcou-se).*

Assim, neste ponto, pode-se afirmar que a denúncia espontânea é uma oportunidade de o contribuinte, em boa-fé, se antecipar à fiscalização, "denunciar" a ocorrência do fato gerador e quitar o crédito tributário, caso esse seja, de fato, devido, ficando, assim, livre das penalidade inerentes à mora no pagamento do tributo. O instituto é um estímulo que o legislador deu aos contribuintes, para que as obrigações tributárias sejam cumpridas, independentemente da atuação da fiscalização.

E, como mencionado acima, a discussão posta é saber se a compensação se equipara ao pagamento e se, naquele caso, admitir-se-ia a denúncia espontânea e, por consequência, estaria afastada a incidência da multa de mora, incidindo sobre o principal apenas os juros (recomposição monetária dos valores) pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária.

Neste ponto, não se pode perder de vista que a compensação é um encontro de contas entre credores mútuos e nela se pressupõe que o credor e o devedor tenham os mesmos direitos e deveres. Paulo de Barros Carvalho é cirúrgico nessa interpretação:

*(...) Por outro lado, situação há em que o Fisco figura no pólo passivo da relação jurídica. Fala-se, nesse caso, em 'débito do Fisco', consequência do fato do pagamento indevido, e constituído, também, no consequente de outra norma individual e concreta.*

*Na compensação tributária são dissolvidas, simultaneamente, essas duas relações: (i) de crédito tributário e (ii) de débito do Fisco. Direitos e deveres funcionam como vetores de mesma intensidade e direção, mas de sentidos opostos, que se anulam.*

*A compensação é uma forma extintiva das obrigações em geral, encontrando fundamento de validade no artigo 368 do Código Civil: 'Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações se extinguem, até onde se compensarem'. No que concerne à obrigação do tributo, o Código Tributário Nacional acolhe o instituto, desde que, em homenagem ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, seja autorizado em lei. É a redação do artigo 170: (...) (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008 - 2ª edição. Pág. 477 e 478) (destacou-se)*

E aqui pode-se afirmar que não há dúvidas: a compensação se equipara ao pagamento, produzindo o mesmo efeito, qual seja: a extinção do crédito tributário. Esta interpretação, inclusive, é fácil de ser percebida com a leitura dos incisos I e II, do artigo 156 do Código Tributário Nacional. Veja-se:

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*I - o pagamento;*

*II - a compensação; (...)*

Esclareça-se que os institutos - o da pagamento e da compensação - se assemelham porque, no pagamento, o contribuinte entrega dinheiro em espécie à Fazenda Pública para quitar o débito tributário.

Na compensação, por sua vez, ao invés de entregar dinheiro, o contribuinte utiliza como "moeda de troca" um crédito que possui junto àquela Fazenda Pública, mas que tem o mesmo objetivo, qual seja: quitar o tributo e, assim, ver extinto o crédito tributário devido.

No âmbito federal, dentre outros dispositivos, a compensação é regulada pelo disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96. E a leitura do parágrafo 2º deste dispositivo não deixa dúvidas quanto ao efeito da compensação: a extinção do crédito tributário. Veja-se:

*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.*

(...)

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (destacou-se)*

E para colocar uma pá de cal nesta equiparação, colaciona-se abaixo ementa de julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, em que a Corte deixa clara a posição de que pagamento (gênero) e compensação (espécie) são idênticos e produzem os mesmos efeitos. Confira-se:

*TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9o. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. **INCLUSÃO DA HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR.** PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELLECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.*

*1. Trata-se de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício; circunstância que o Recorrente afirma comportar a incidência do art. 9o., caput da MP 303/06, o qual prevê hipóteses de desconto nos débitos tributários.*

*2. O art. 9o. da MP 303/2006 criou, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos arts. 1o. e 8o., a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (compensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal.*

*3. É usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma plethora de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel.*

*p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.*

**4. Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito).** *Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9º. da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade ex officio, como se deu neste caso.*

(...)

**6. A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do fiscal na arrecadação de tributos, por legítima que seja essa pretensão, porquanto os dispositivos que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas, sendo essencial, para o propósito pacificador, a atuação judicial de feição moderador.**

*7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido. (REsp 1122131/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2016, DJe 02/06/2016)*

Assim, em que pese o citado artigo 138 do CTN falar em "*pagamento do tributo devido*", entende-se que a interpretação do dispositivo deve ser feita de forma sistemática com todo o ordenamento jurídico, interpretação que não leva à outra conclusão senão à equiparação do pagamento à compensação, exatamente por produzirem os mesmos efeitos jurídicos.

Não se pode perder de vista, neste sentido, que o dispositivo da denúncia espontânea, como mencionado, prestigia o adimplemento espontâneo e em boa-fé da obrigação tributária pelo contribuinte, pouco importando o modo pelo qual isso ocorra. O único requisito é que não tenha se iniciado qualquer medida fiscalizatória por parte do ente tributante e que o tributo seja quitado em sua integralidade.

No presente caso, há que se ressaltar que não se discute a quitação integral do débito tributário. Como houve o reconhecimento da integralidade do crédito indicado no pedido de compensação, caso não fosse considerada como devida a multa de mora, o débito estaria integralmente quitado. Este débito só não foi quitado em sua integralidade, porque, no despacho decisório, entendeu-se como sendo devida a multa de mora, ao arrepio da melhor interpretação do ordenamento jurídico pátrio.

O entendimento aqui exposto, ainda que a jurisprudência administrativa seja oscilante, é acompanhado por julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como se depreende das seguintes ementas:

*Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2004*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. A denúncia espontânea também se configura com a quitação do tributo formalizada por meio de compensação, pleiteada anterior ou contemporaneamente à declaração do débito, devendo ser afastada a imposição da multa de mora. (Número do Processo 10675.900823/2008-13 - Acórdão nº 1801-002.053 - Data 30/07/2014)*

.....

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Data do fato gerador: 15/12/2004, 15/01/2005*

*COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. TRIBUTOS DA MESMA ESPÉCIE.*

*O aproveitamento do pagamento a maior de um débito para extinção de outros débitos, ainda que do mesmo tributo, só se faz por compensação, incidindo, portanto, os acréscimos legais devidos na compensação após o vencimento do débito.*

*COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*A correta declaração e o pagamento ou compensação antes de qualquer medida de fiscalização são requisitos para o reconhecimento da denúncia espontânea. (Número do Processo 10680.726869/2011-91 - Acórdão nº 3301-003.218 - Sessão de 22/02/2017)*

E, em recente decisão, a Câmara Superior de Recursos Fiscais se manifestou no mesmo sentido. Confira-se a ementa do julgado:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2003*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE*

*A compensação é hipótese de extinção do crédito tributário contida na acepção do termo "pagamento" insito no art. 138 do CTN. (Número do Processo 15374.000506/2005-61 - Acórdão nº 9101-003.559 - **Sessão de 05/04/2018**)*

Como se não bastasse, o próprio Superior Tribunal de Justiça tem precedentes que admite a aplicação da denúncia espontânea naqueles casos em que houver o pagamento do crédito tributário via compensação, inclusive. Veja-se:

*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) (destacou-se)*

Pela inteligência da melhor doutrina, dos precedentes administrativos e judiciais citados no decorrer deste voto e, em especial, pela interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio, portanto, outra não pode ser a conclusão, senão pelo reconhecimento da aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos em que o contribuinte quita o crédito tributário "denunciado" através de compensação administrativa.

Por todo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reformar a decisão proferida pela DRJ em Belo Horizonte, afastando a incidência de multa moratória no presente caso, em que o Recorrente quitou o crédito tributário, via compensação, incidindo sobre o principal apenas os juros de mora.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator.

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator designado

Peço *venia* ao ilustre Relator para discordar quanto à equiparação de compensação à pagamento para fins de constatação de denúncia espontânea.

Este entendimento já expressei em vários acórdãos, pelo que destaco trecho da fundamentação que apresentei no acórdão 1302-003.024, proferido no processo 16327.910475/2009-18:

Passo à análise do débito e da existência, ou não, de denúncia espontânea.

O Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos, decidiu que a denúncia espontânea alberga a figura das multas moratórias, desde que não tenha havido declaração prévia do contribuinte, *in verbis*:

Superior Tribunal de Justiça - 1ª Seção

REsp 1149022 / SP - 09/06/2010

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 consequente 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. Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e

Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Compareceu à sessão, o Dr. LUIZ PAULO ROMANO, pelo recorrente.

Pacificado e de aplicação necessária, à luz do § 1º, inciso II, alínea "b" do artigo 62 do RICARF, o entendimento de que a denúncia espontânea afasta a multa de mora.

Não tão pacífica porém, é a equiparação da compensação a pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea.

Tanto não é pacífico o entendimento que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) emitiu a Nota Técnica Cosit nº 1 em 18 de janeiro de 2012, equiparando compensação a pagamento para, cerca de seis meses depois, em 12 de junho de 2012, cancelar a referida Nota Técnica, por intermédio de outra Nota Técnica, a de nº 19, de 2012, que afirma textualmente:

6. Em consequência, conclui-se:

a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;

(...)

c) **não se considera ocorrida denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

(...)

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;

(...)

As decisões administrativas deste Conselho também tendem nos dois sentidos: os que equiparam compensação a pagamento: Acórdãos 1201-001.538, 3402-003.486, 1803-002.091, 1801-002.053, *e. g.*; e as que restringem o instituto da denúncia espontânea somente a pagamento: *v. g.* Acórdãos 1301-001.991, 1402-002.309, 3101-001.425, 9101-002.218.

A justiça já enfrentou a questão quanto aos parcelamentos, conforme se extrai da súmula do antigo Tribunal Federal de Recursos de nº 208:

SÚMULA Nº 208 A simples confissão da dívida, acompanhado do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.

Tese firmada no julgamento do *leading case*, REsp 1102577/DF no STJ na forma de recurso repetitivo assim se apresenta:

O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

Destaco trecho do voto:

*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.*

Feitas estas considerações, filio-me aos que entendem que não há como equiparar compensação a pagamento, pois não há como apagar o fato de a compensação ser condicional. Explico: se houver a equiparação e for afastada a multa de mora, uma vez implementada a condição resolutória, não há como realizar a cobrança da penalidade pelo atraso no pagamento, cuja existência seria insofismável.

Assim, débito confessado antes de qualquer atividade do Estado no sentido de constituí-lo, e compensado, só estará extinto com a homologação, tácita ou expressa, da compensação. Uma vez não homologada, o débito só será quitado no processo de cobrança, muito tempo depois da apresentação da DComp e da data de seu vencimento, pelo que, deve incidir a multa de mora.

Não há denúncia espontânea condicional. Não ocorreu a denúncia espontânea em relação ao débito de outubro de 2005, por não ter sido pago, mas compensado.

Nesses termos voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a incidência da multa de mora.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator designado