



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

**Processo n°** 10925.903027/2009-24  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-006.497 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de maio de 2019  
**Matéria** NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
**Recorrente** TRANSPORTES MARVEL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A compensação de débito confessado a destempo, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização com ele relacionado, não caracteriza a denúncia espontânea, hipótese esta que exige o recolhimento integral do débito declarado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Luciana Matos Pereira Barbosa (relatora), Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egypto, que davam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Miriam Denise Xavier – Presidente

(assinado digitalmente)

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

(assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier (Presidente), Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

## Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação (PER/DCOMP) de número 13026.00810.240804.1.3.04-7066, por meio da qual o interessado comunica em 24/08/2004 extinção de débito com vencimento em 31/03/2004, sob condição resolutória, com aproveitamento de crédito do tipo pagamento indevido ou a maior de DARF recolhido em 09/07/2003.

Em que pese o contribuinte ter informado o débito com vencimento em data anterior à data de transmissão do PER/DCOMP, não informou qualquer valor a título de multa de mora.

O Despacho Decisório de fls. 07, homologou parcialmente a compensação declarada tendo em vista que constatou-se a procedência do crédito original informado no PER/DCOMP, reconhecendo-se o valor do crédito pretendido; entretanto, o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados no PER/DCOMP.

Conforme consta dos autos o contribuinte, apresentou manifestação de inconformidade, pugnando pelo recebimento e a apreciação do presente recurso, reformando a decisão proferida para o efeito de homologar integralmente a compensação realizada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo lavrou Decisão Administrativa contextualizada no Acórdão nº **12-71.106- 15ª Turma da DRJ/RJO**, às fls. 38/50, julgando improcedente a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte, fundamentando-se nos elementos a seguir:

*a) Preliminarmente, nos termos do parágrafo 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, a medida fiscal, ou procedimento de homologação ou não da compensação pelo Fisco terá como prazo 05 anos da data da entrega da declaração de compensação. Assim, se a ciência do Despacho Decisório ocorreu em 29/04/2009, da declaração de compensação transmitida em 24/08/2004, não havia transcorrido o decurso de prazo para a análise fiscal do PER/DCOMP em debate;*

*b) No mérito, a controvérsia gira em torno da incidência ou não da multa de mora sobre determinados débitos que foram compensados por meio de PER/DCOMP. Conforme já relatado, o contribuinte efetuou compensação de tributo (IRPJ) devido em*

27/02/2004, em 24/08/2004, com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRRF, acrescido de juros, mas sem multa de mora, tendo precedido a qualquer procedimento fiscalizatório da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Afirma o interessado que é equivocada o entendimento da autoridade fiscal, pois o presente caso contempla a regra contida no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

c) Como já analisado acima, a tónica contida na discussão do artigo 138 do CTN gira em torno do pagamento espontâneo do débito, que antes era não confessado e não pago, e depois passa a confessado e integralmente pago antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização. O presente caso é distinto: o débito foi confessado a destempo, mas não foi pago, foi compensado, sob condição resolutória, no PER/DCOMP objeto deste processo. O artigo 117 do CTN, é trata dos negócios jurídicos condicionais.

d) Ora, se a compensação é procedimento condicional, ou seja, aquele que depende de medida de fiscalização com vistas à homologação ou não, não seria razoável substituição pura e simples do pagamento pela compensação. Ademais, se a quitação do débito via compensação fosse enquadrada no instituto da denúncia espontânea, tal entendimento estaria ampliando a decisão do STJ no já citado Recurso Especial nº 1.149.022/SP, e do Ato Declaratório PGFN nº 08, haja vista que neles há apenas a menção a pagamento. Cita ainda a NOTA TÉCNICA Nº 19/2012 da COSIT que reforça esse entendimento;

e) Conclui, ao final que a compensação de débito confessado a destempo, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização com ele relacionado, não caracteriza a denúncia espontânea, hipótese esta que exige o recolhimento integral do débito declarado;

f) a imputação proporcional das parcelas do débito compensado com crédito insuficiente para abarcar todas as suas parcelas segue o mesmo regramento da restituição total ou parcial do tributo, que é efetuado na mesma proporção dos juros de mora e das penalidades pecuniárias. Esse é o entendimento do parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, PGFN/CAT/No 74/2012. Logo, a imputação proporcional realizada no despacho decisório do crédito com as parcelas do débito confessado na DCOMP (principal, multa de mora e juros) foi correta, pois está de acordo com o disposto na inteligência dos artigos 163 e 167 do CTN.

Inconformada, a empresa apresentou Recurso Voluntário às fls. 58/65 alegando em síntese que:

a) Inicialmente, cabe salientar que a responsabilidade de que estabelece o disposto no art. 138, do Código Tributário Nacional, é aquela relacionada ao cometimento de infrações; a denúncia espontânea, in casu, exclui qualquer forma de penalidade, inclusive a incidência de multa de mora sobre o

*montante devido, que tem caráter punitivo. Neste sentido, é o entendimento consolidado do Primeiro Conselho de Contribuintes (colaciona jurisprudências);*

*b) Resta cristalino que a apuração e pagamento espontâneo do tributo e seus consectários exclui a aplicação da multa, de modo que não há débito algum a ser compensado;*

*c) Neste sentido foi a decisão proferida na 15ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ. No entanto, os membros desta Turma, não deferiram o direito pleiteado pela recorrente, por entenderem que o “presente caso é distinto: o débito foi confessado a destempo, mas não foi pago, foi compensado, sob condição resolutória, no PER/DCOMP objeto deste processo.”;*

*d) Resta totalmente equivocada a conclusão exarada no acórdão recorrido. Referido julgado deixou de reconhecer a caracterização da denúncia espontânea, o que extingiria a multa, porque o crédito tributário foi extinto por compensação e não recolhimento integral do débito declarado;*

*e) os julgadores deixaram de observar que o Código Tributário Nacional possui um capítulo específico tratando da extinção do crédito tributário - **CAPÍTULO IV - Extinção do Crédito Tributário - SEÇÃO I - Modalidades de Extinção** – e, em seu art. 156, onde relaciona as formas possíveis: Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação;*

*f) Como se extrai do disposto na legislação de regência, não há diferença alguma se a extinção do crédito tributário se deu por pagamento ou por compensação. Ao interpretar o presente caso da maneira como se deu no acórdão, é criar um obstáculo ao contribuinte que não existe na lei. Afinal, tanto compensação, quanto o pagamento, são forma de extinção do crédito tributário e é o que basta para solução do presente caso;*

*g) o processo administrativo fiscal serve como instrumento de realização do princípio da legalidade objetiva, na medida em que será no seu curso em que procedido o controle da legalidade dos atos praticados pelas autoridades administrativas, para confirmação da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, garantindo a justiça social e a segurança jurídica dos contribuintes.*

*h) a compensação é a utilização de um crédito, que nada mais é que dinheiro, ou seja, se o contribuinte tivesse recebido seu crédito, teria efetuado o pagamento do débito em espécie. Em momento algum foi contestada pela autoridade fiscal a existência do crédito utilizado na compensação;*

*i) Tendo em vista que para a legislação de regência - art. 156 do CTN – tanto o pagamento, quanto a compensação extinguem o crédito tributário, a negativa de reconhecimento da denúncia espontânea, pelo acórdão recorrido, pela suposta exigência de recolhimento integral do débito declarado, não possui fundamento legal para persistir;*

*j) Na remota hipótese deste órgão de julgamento entender que o presente caso não configura denúncia espontânea, havendo a necessidade de cobrança de multa, tendo em vista o simples pagamento em atraso do tributo em questão, o que se admite apenas a título de argumentação, deve ser homologada a compensação nos moldes informados pela recorrente, ou seja, o valor pago deve ser abatido do principal acrescido de juros, com o lançamento da multa, se for o caso, de forma isolada;*

*k) O proceder da autoridade fiscal é absolutamente arbitrário, por ofender o princípio constitucional do devido processo legal, o qual prevê que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, LIV, CF), além de conter uma série de normas rígidas que não podem ser dispensadas nunca;*

*l) O fisco tem o meio adequado para ver satisfeito seu crédito tributário, devendo respeitar os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, uma vez que a compensação entre créditos e débitos é uma faculdade do contribuinte, não podendo ser imposta pelo fisco;*

*m) Se o contribuinte entende que não deve ser aplicada multa ao presente caso, de modo que apresenta a quitação do valor principal do tributo, devidamente acrescido de juros calculados pela SELIC, não pode o fisco de forma unilateral alterar o ato do contribuinte e alocar os valores compensados de forma diversa. Destarte, se realmente se constatar ser o presente caso hipótese de aplicação de multa, caberá à autoridade fiscal proceder ao competente lançamento da penalidade administrativa, de forma isolada, bem como notificá-la, para, querendo, impugnar a sua constituição.*

*n) Ao final requer o recebimento e a apreciação do presente **RECURSO VOLUNTÁRIO**, para o efeito de homologar integralmente a compensação realizada pela requerente.*

É o relatório

## Voto Vencido

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa- Relatora

### DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

#### 1. DA ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da r. decisão em debate no dia 29/01/2015 conforme Termo de Abertura de Mensagem às fls. 55, e o presente Recurso Voluntário foi apresentado, TEMPESTIVAMENTE, no dia 20/02/2015 (fl. 58/65), razão pela qual

CONHEÇO DO RECURSO VOLUNTÁRIO já que presentes os requisitos de sua admissibilidade

## 1. DOS FATOS

A presente controvérsia refere-se à incidência ou não da multa de mora sobre determinados débitos que foram compensados por meio de PER/DCOMP. Conforme já relatado, o contribuinte efetuou compensação de tributo (IRPJ) após seu vencimento, com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRRF, acrescido de juros, mas sem multa de mora, tendo precedido a qualquer procedimento fiscalizatório da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A autoridade fiscal, por entender que não se trata de denúncia espontânea, mas sim de pagamento feito em atraso, vê como necessária a incidência de multa de mora sobre o valor do tributo devido. Com isso, homologou parcialmente a compensação declarada, desconsiderando-a para o efeito de diminuir o valor principal compensado, a fim de compensar a diferença na condição de multa de mora, tornando o valor homologado proporcionalmente diferente àquele informado na PER/DCOMP pelo contribuinte.

A DRJ por unanimidade de votos, negou provimento à manifestação de inconformidade, para confirmar a incidência da multa de mora sobre o débito confessado na DCOMP.

## 2. DO MÉRITO

Em que pese o entendimento da instância *a quo* no sentido da impossibilidade de se aplicar o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 ao caso em debate, passo a expor os fundamentos de meu entendimento contrário.

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.*

Depreende-se da legislação que trata a matéria que, para que se configure a denúncia espontânea é necessário: (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. Imagina-se ainda que o intuito da lei é estimular o contribuinte a regularizar sua situação fiscal.

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. 543C do CPC,

Assim, 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.

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 resolutoria 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 resolútoría, 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, aplicandose 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, 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 resolútoría 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, adotandose valor que não onere demasiadamente o vencido, remunerere 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 503940388.2014.404.7100, 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.

Note-se que sem esse incentivo, nenhum benefício teria o contribuinte e melhor seria aguardar a atuação da autoridade fazendária.

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.*

*§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.*

*§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.*

*§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.*

*§ 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.*

Com efeito, a compensação extingue a obrigação tributária conforme previsto no artigo 156 do CTN e está no conceito de "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 exclusão da multa de mora.

Portanto, é descabida a exigência da multa de mora, porquanto a confissão e o pagamento por meio da compensação se deram de forma espontânea.

### **3. CONCLUSÃO**

Pelos motivos expendidos, voto para CONHECER do recurso para no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO assegurando o direito do Recorrente de excluir a multa moratória sobre os débitos declarados em PER/DCOMP, após os prazos de seus vencimentos, aplicando assim o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138, do CTN, nos termos do relatório e voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa.

### **Voto Vencedor**

Conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking - Redatora Designada

Em que pese as corriqueiras lógica e clareza com que o I. Relatora apresenta suas razões, pretendo demonstrar as razões da minha discordância quanto ao julgamento de mérito da matéria ora submetida.

#### **DO MÉRITO**

A lide diz respeito à possibilidade de a compensação de débitos declarados em PER/DCOMP, após os respectivos prazos de vencimento, atrair o benefício da denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional -CTN - e, conseqüentemente, afastar a incidência da multa de mora sobre esses débitos.

Sobre a matéria, alega a Recorrente, em suas razões recursais, às fls. 58/65, o seguinte:

(...)

*d) resta totalmente equivocada a conclusão exarada no acórdão recorrido. Referido julgado deixou de reconhecer a caracterização da denúncia espontânea, o que extingiria a multa, porque o crédito tributário foi extinto por compensação e não recolhimento integral do débito declarado;*

*e) os julgadores deixaram de observar que o Código Tributário Nacional possui um capítulo específico tratando da extinção do crédito tributário - **CAPÍTULO IV - Extinção do Crédito Tributário - SEÇÃO I - Modalidades de Extinção** – e, em seu art. 156, onde relaciona as formas possíveis: Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação;*

*f) Como se extrai do disposto na legislação de regência, não há diferença alguma se a extinção do crédito tributário se deu por pagamento ou por compensação. Ao interpretar o presente caso da maneira como se deu no acórdão, é criar um obstáculo ao contribuinte que não existe na lei. Afinal, tanto compensação, quanto o pagamento, são forma de extinção do crédito tributário e é o que basta para solução do presente caso;*

(...)

Ou seja, entende o contribuinte que o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN compreende não somente o pagamento, mas igualmente a compensação, posto ser esta também modalidade de extinção do crédito tributário prevista no art. 156 do citado diploma legal.

Vejamos a dicção do art. 138 do CTN:

*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.*

*(\*) destaques acrescidos*

É de se destacar que resta consolidado o entendimento que configura denúncia espontânea a hipótese na qual o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito (sujeito a lançamento por homologação), retifica-a antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, noticiando a existência de diferença a maior, com o concomitante pagamento.

Entretanto, a questão controvertida objeto dos autos impõe perquirir a extensão semântica do vocábulo "pagamento" utilizado pelo retromencionado art. 138 do CTN.

Em outras palavras: a saber se a expressão "pagamento" compreende também a compensação por serem ambas modalidades de extinção de crédito tributário.

Entendo que não. É certo que a compensação e o pagamento são formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, incisos I e II do CTN. Contudo, com a redação dada pela Lei 10.637 de 2002 ao art. 74 da Lei nº 9.430 de 1996, a compensação mediante apresentação da Declaração de Compensação DCOMP foi expressamente reconhecida como extintiva do crédito tributário, **mas sob condição resolutória de sua ulterior homologação**, *in verbis*:

*Art. 74 (...)*

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

*(...)*

*\* destaques acrescentados*

Desta forma, quando, em vez de realizar o pagamento o contribuinte apresenta pedido de compensação, a extinção do crédito tributário está sujeita à manifestação posterior da autoridade fazendária no sentido de homologar ou não o pedido de compensação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência dos encargos moratórios.

Consequentemente, dependente a compensação da homologação por parte da autoridade fazendária, não se pode concluir que o sujeito passivo tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento do tributo e realizado o seu pagamento integral nos termos do art. 138 do CTN, deixando assim de ser albergado pelo instituto da denúncia espontânea.

Esse é o entendimento esposado pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Agravo Interno no REsp 1.585.052/RS, expresso no voto condutor do julgado proferido pelo Ministro Humberto Martins, a saber:

*(...)*

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

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

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

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

*(...)*

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

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Exercício: 2004*

[...]

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

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

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/11/1993 a 31/07/1994 [...]*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.*

*Para caracterizar a denúncia espontânea, o art. 138 do CTN exige-se a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Recurso Voluntário Negado (Acórdão nº 3802-004.034, Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, sessão de 27 de janeiro de 2015,)*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ*

*Ano-calendário: 2003*

[...]

Oportuna a transcrição dos argumentos expostos pelo Conselheiro Roberto Massao Chinen no voto condutor do Acórdão nº 1801-001.835:

(...)

*De acordo com o legislador, o pagamento, ao lado da compensação, são espécies do gênero "modalidades de extinção". O que vale para o gênero vale para a espécie, mas a recíproca não é verdadeira, lógica esta que se extrai do silogismo aristotélico. Se a compensação também excluísse a responsabilidade pela denúncia espontânea, porque não o fariam as demais formas de extinção do crédito tributário? A dação em pagamento em bens imóveis (inciso XI) configura denúncia espontânea? É mais razoável e prudente concluir que, se o legislador pretendesse contemplar a compensação, ou outras formas de extinção do crédito, não teria escrito somente "pagamento" no caput do art. 138 do CTN. Se assim o fez, é porque quis dizer que pagamento é*

*pagamento, e não se confunde com compensação. E de fato, trata-se de duas espécies distintas, com efeitos diferenciados. O pagamento extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior. O mesmo não ocorre com a compensação, porque ela se sujeita a uma condição (resolutória) de decisão de não-homologação, que resolve (reverte) os efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto.*

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

(...)"

De fato, admitindo-se uma interpretação extensiva do disposto no art. 138 do CTN, pretendendo estender seus efeitos para a compensação por entender-se que a expressão "pagamento" abarca outras modalidades de extinção do crédito tributário, nos induz a pensar se as demais formas de extinção também não estariam compreendidas pelo benefício da denúncia espontânea. Entendo que não.

A meu ver, não cabe aqui a interpretação extensiva do vocábulo "pagamento" empregado no art. 138 do CTN, visando estender os efeitos da denúncia espontânea a outras formas de extinção do crédito tributário.

A interpretação é o processo lógico para estabelecer o sentido e a vontade da lei, sendo a interpretação extensiva a ampliação do seu conteúdo, efetivado pelo aplicador da norma do direito, quando a norma disse menos do que deveria. E obviamente, não foi o caso.

De fato, perquirindo o debate legislativo à época da discussão do projeto de lei em que se converteu o CTN, tem-se claro que, para o legislador originário, o efeito extintivo da compensação não é o mesmo do pagamento, considerado **causa extintiva por excelência** (grifos nossos), razão pela qual foi destacado na Exposição de Motivos (fls. 214) que a mesma não poderia ser imposta pelo contribuinte à Fazenda Pública, em razão do princípio da universalidade do orçamento.<sup>1</sup>

Para concluir, não bastassem os elementos históricos a oferecer clareza ao conteúdo semântico da expressão "pagamento" contida no art. 138 do CTN, a interpretação sistemática, decorrente da estrutura principiológica do próprio sistema jurídico, mormente do Sistema Tributário Nacional, através do qual confronta-se a prescrição normativa com outra de que proveio ou dimana, verificando-se o nexo entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, nos leva ao mesmo entendimento. Assim, uma norma não pode ser vista de forma isolada pois o direito existe como sistema de forma ordenada e com certa sincronia, razão pela qual não é possível a compreensão da compensação como cláusula extintiva do crédito tributário a oferecer os mesmos efeitos do pagamento, à luz do que dispõe art. 74 da Lei nº 9.430 de 1996, acima transcrito.

<sup>1</sup> Fonte: <https://www2.senado.leg.br/>

Processo nº 10925.903027/2009-24  
Acórdão n.º **2401-006.497**

**S2-C4T1**  
Fl. 9

---

Diante do exposto, agiu acertadamente a autoridade administrativa, razão pela qual **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

(assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking - Redatora designada.