



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.910221/2008-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-001.569 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente VALMET SULAMERICANA CELULOSE PAPEL E ENERGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE. MULTA DE MORA. CABIMENTO.

A compensação não equivale ao pagamento para fins de caracterização da denúncia espontânea do art. 138 do CTN, devendo ser mantida a exigência da multa de mora quando não há extinção do débito por meio do seu pagamento integral anteriormente ou até a confissão da dívida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Mariel Orsi Gameiro (relatora), que lhe deu provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Larissa Nunes Girard.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Redatora Designada

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Mariel Orsi Gameiro, Sabrina Coutinho Barbosa, Larissa Nunes Girard.

Relatório

Trata-se o presente de processo administrativo de crédito, vinculado ao processo administrativo fiscal nº 10980.910.221/2008-11, tendo sido apresentado Recurso Voluntário face ao Acórdão nº 11-53.796, proferido pela DRJ, que manteve homologação parcial da PERDCOMP nº 15266.69769.111204.1.3.04-0810.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa:

Trata o presente processo de PER/DCOMP por meio do qual foi efetivada a compensação de débito do contribuinte acima identificado, com suposto crédito indicado como sendo correspondente a pagamento indevido ou a maior, no valor original de R\$139.706,64.

No aludido PER/DCOMP, transmitido eletronicamente em 11/12/2004 (cópia às fls. 06/10), o contribuinte indicou um débito de COFINS (2172), no valor de R\$ 139.706,64, relativo ao período de apuração 01/2003, vencido em 14/02/2003.

A verificação da legitimidade do crédito alegado foi efetuada pelo processamento eletrônico, tendo sido, em 12/08/2008, exarado o Despacho Decisório de fl.021, do qual entendo pertinente reproduzir as seguintes informações:

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado, constatou-se a procedência do crédito original informado no PER/DCOMP, reconhecendo-se o valor do crédito pretendido.

(...)

Entretanto, considerando que o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados no PER/DCOMP, HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada.

Devidamente cientificado, o interessado apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade (fls. 11/27) na qual, em síntese, defende a tempestividade da mesma, faz um relato sucinto dos fatos e alega que a compensação foi corretamente efetuada.

Sustenta a denúncia espontânea da infração e o descabimento da multa de mora. Cita e transcreve jurisprudência e diz que foram preenchidos os requisitos caracterizadores da denúncia espontânea, a teor do art. 138 do CTN. Aduz, em síntese, que: “*É, portanto, o Per/Dcomp (11/12/2004) anterior à declaração do débito de janeiro de 2003, pois apresentado antes da DCTF retificadora (14/12/2004), não havendo dúvidas tratar-se de denúncia espontânea*”. Ao final, requer seja excluída a multa de mora exigida, para o fim de reconhecer integralmente a compensação efetuada.

É o Relatório.

A Segunda Turma da DRJ/REC proferiu acórdão n.º 11-53.796, em 27 de julho de 2016 (e-fls. 83/86), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003

EXTINÇÃO DE TRIBUTO VIA COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. CABIMENTO.

Nos termos da legislação de regência, é cabível a incidência de multa de mora na hipótese de extinção de tributo via compensação espontânea.

A recorrente foi notificada em 18 de maio de 2018 (e-fl. 89), e interpôs Recurso Voluntário em 19 de junho de 2018 (e-fls. 05/61), no qual afirma, em síntese, que aplica-se ao caso a denúncia espontânea – artigo 138, do Código Tributário Nacional, e que por tal razão não deve incidir a multa de mora.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A controvérsia, tão quanto no processo principal a que se apensa o presente, diz respeito à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea – disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional, na hipótese de quitação do tributo mediante compensação, e não pagamento.

É certo que o tema é centro de grande debate desse tribunal administrativo, inclusive e especialmente na Câmara Superior, e sem delongas, **entendo que as modalidades de extinção do crédito tributário compensação e pagamento são equiparadas a efeito da aplicabilidade da denúncia espontânea, e consequente afastamento da multa de mora.**

Nesse sentido, adoto como razões de decidir voto proferido pela Conselheira Erika Autran, ainda que vencido no caso concreto tratado, no Acórdão 9303-010.228 – CSRF/3ª Turma:

Do Mérito

No mérito, a divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito a aplicação da denúncia espontânea.

Sem muitas delongas, essa matéria já foi objeto de debate nessa turma e se refere ao mesmo Contribuinte. Cito três julgados recentes, uma da ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello (voto vencido), um da ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama (voto vencido) e por fim do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, a seguir respectivamente as emendas:

Processo n.º 10680.724372/201057

Recurso n.º Especial do Contribuinte

Acórdão n.º 9303008.642 – 3ª Turma

Sessão de 16 de maio de 2019

Recorrente CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. MULTA DE MORA DEVIDA.

A declaração de compensação não equivale a pagamento, para fins de caracterização da denúncia espontânea o art. 138 do CTN, devendo ser mantida a exigência da multa de mora quando não há extinção do crédito tributário confessado por meio de pagamento anterior, ou pelo menos concomitante, à confissão da dívida.

Processo n.º 10680.909604/201045

Recurso n.º Especial do Procurador

Acórdão n.º 9303008.795 – 3ª Turma

Sessão de 14 de junho de 2019

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 15/06/2006, 15/07/2006, 15/08/2006

MULTA DE MORA. DÉBITOS. PAGAMENTOS A DESTEMPO. DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

O pagamento de débitos fiscais declarados nas respectivas DCTF, mediante a transmissão de Declaração de Compensação (Dcomp), em data posterior à dos seus respectivos vencimentos, não configura denúncia espontânea, incidindo multa de mora sobre débitos compensados a destempo.

Processo n.º 10680.724380/201001

Recurso n.º Especial do Contribuinte

Acórdão n.º 9303009.273 – 3ª Turma

Sessão de 13 de agosto de 2019

Recorrente CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2005 a 28/02/2006

MULTA DE MORA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO APRESENTADA EM ATRASO, MAS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO, POIS AFASTADA SOMENTE EM CASO DE PAGAMENTO DE VALOR NÃO PREVIAMENTE CONFESSADO.

A compensação é forma distinta da extinção do crédito tributário pelo pagamento, cuja não homologação somente pode atingir a parcela que deixou de ser paga (art. 150, § 6º, do CTN), enquanto, na primeira, a extinção se dá sob condição resolutória de homologação do valor compensado. Como o instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN e a jurisprudência vinculante do STJ demandam o pagamento, stricto sensu ainda anterior ou concomitantemente à confissão da dívida (condição imposta somente por força de decisão judicial), cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso.

Apesar do entendimento acima, me manifestei neste julgados que a compensação deve se equiparar ao pagamento para efeitos da aplicação da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN. Assim, faço meus os argumentos da ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama que em seu voto condutor, analisou a mesma matéria, e por isso peço vênua para abaixo reproduzi-lo:

Vê-se que o cerne da lide se resume a equiparação das modalidades de extinção do crédito tributário, especificamente compensação com pagamento, para fins de aplicação da tese da denúncia espontânea ao presente caso. Eis o 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.”

Para melhor direcionar o meu entendimento, importante recordar:

. Trata-se de despacho decisório que homologou em parte a compensação dos débitos tributários declarados na DCOMP;

. A homologação parcial decorreu da falta de recolhimento de multa de mora, vez que o contribuinte adotou a tese da denúncia espontânea nesse caso – eis que entregou a DCOMP antes da apresentação da DCTF retificadora.

Resta assim, inegável, que houve a extinção de parte do débito com a homologação parcial, vez que a Receita Federal do Brasil homologou parcialmente a declaração de compensação, considerando que faltava o recolhimento da multa. Inegável, assim, que houve a quitação total do débito, com a homologação, se adotarmos a tese da denúncia espontânea. Tal informação é relevante, considerando o decidido pelo STJ, em sede de Recurso Repetitivo (Grifos meus):

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

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

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ)

(Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

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

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

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. 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 impuntualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, 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)

Vê-se que o STJ traz que 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.

O STJ traz o termo recolhido integralmente, e não pago integralmente, além mencionar a palavra quitação. Por óbvio, vez que o que se deve considerar para a aplicação do art. 18 do CTN é a quitação – extinção do débito. E, no presente caso, ocorreu.

A compensação tem 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. Frise-se tal entendimento a Nota Técnica Cosit 1 – que aplico, ainda que “extinta”:

“[...]Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação 18. Com relação a

aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem, ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea. [...]”Cabe considerar ainda o decidido pelo STJ que decidiu que “compensação” se equiparava a “pagamento” – Resp 1.122.131/SC:

“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 SSP - 1669290v7 12 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 INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTE. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

[...]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 (2/6/16)” (REsp 1122131/SC, relator: ministro Napoleão Nunes Maia Filho, primeira turma, data do julgamento: 24/5/16, data da publicação/fonte: DJe 2/6/16, g.n.).”

No presente caso, a Contribuinte ao ter constatado erro na apuração da base de cálculo do COFINS, efetuou nova apuração dessa contribuição e constatou-se o recolhimento a maior do débito correspondente. Dessa forma, após efetuar o pagamento e constatando erro foi pleiteada a Compensação, por meio da PER/DCOMP em 18.10.2007 para quitação do débito relativo à competência de maio de 2004, sem, entretanto, realizar a retificação das DCTF do 2º trimestre de 2004. Em 2009, a empresa fez a retificação da DCTF do 2º trimestre de 2004, informando o crédito e o débito. O débito foi apenas confessado após a apresentação da DCOMP, como afirmado pelo próprio i. Relator do Acórdão recorrido no relatório:

(...)Assim, deve ser considerado perfeitamente cabível o benefício da denúncia espontânea, pois, quando da realização da compensação, portanto, os débitos confessados já se encontravam vencidos, sendo indubitável que o contribuinte os confessou naquela data. Na divergência apresentada pela Contribuinte, o que se verificará é a possibilidade de a realização da compensação equiparar-se ao pagamento para efeitos da aplicação da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN.

A compensação também é forma de extinção da obrigação tributária, nos termos do art. 156, inciso II, do CTN, equivalente a pagamento, atraindo a aplicação do instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN. ale observar que a compensação efetuada pelo contribuinte possui efeito de pagamento, sob condição resolutória. Significa dizer que, se porventura a compensação não vier a ser homologada, perderá a eficácia a denúncia espontânea, com a exigência do débito tributário com a multa. Não obstante tratar-se de matéria controversa, seja neste Conselho ou no e. STJ, é importante observar as decisões deste Tribunal que se alinham ao entendimento que acolho no presente voto. A Primeira e a Segunda Turma do STJ apresentam precedentes em que aplicam a norma do art. 138 do CTN de forma que o termo “pagamento” assumam a acepção de “adimplemento”. Conforme a interpretação levada a termo nos julgados a seguir, denúncia espontânea mediante o adimplemento integral do débito tributário antes da ação fiscal, independentemente deste se dar mediante pagamento em dinheiro ou compensação:

(...)E, nesse sentido, necessário também diferenciar a aplicação da denúncia espontânea para uma e para outra, de modo que, não se aplica no caso de compensação.

Contudo, não embaso tal entendimento na interpretação restrita dos vocábulos utilizados, especialmente porque o termo “pagamento” é utilizado no decorrer do Código Tributário Nacional com o sentido de adimplemento, e não o sentido rígido que poderia ser utilizado.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

Voto Vencedor

Conselheira Larissa Nunes Girard, Redatora Designada.

Com a devida vênia, divirjo da ilustre conselheira sobre a possibilidade de equiparação da compensação ao pagamento para fins de aplicação da denúncia espontânea, pelas razões que se seguem.

Iniciemos pelo texto do CTN que dispõe sobre a denúncia espontânea:

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. (grifado)

Por ele vemos que o legislador foi bastante preciso ao elencar quais as formas de extinção do crédito tributário, dentre as previstas em seu art. 156, estariam aptas a serem consideradas para fins de aplicação do Instituto: pagamento ou depósito administrativo, somente. Vejamos o artigo:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - **o pagamento;**

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - **a conversão de depósito em renda;**

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (grifado)

De fato, sendo mais precisa, o mero depósito não extingue o crédito, mas sim a sua conversão em renda, como se vê no texto do inciso VI. Observando melhor as duas hipóteses escolhidas, constatamos que apenas as situações em que a Administração dispõe do dinheiro (pagamento) ou detém a competência para definir o levantamento do depósito (depósito extrajudicial) foram consideradas como adequadas para a aplicação da denúncia espontânea. Destaco que nem a consignação judicial do pagamento foi incluída no minúsculo rol do art. 138, tanto pela incerteza deste crédito tributário, ainda em discussão, quanto pelos custos envolvidos.

É lógico e compreensível que o legislador tenha decidido exonerar a penalidade, uma redução do crédito tributário, apenas quando o montante devido esteja plena e definitivamente disponível para a Fazenda, sem qualquer condição futura que possa vir a demonstrar a sua inexistência ou indisponibilidade. Ou seja, quando for certa a extinção do crédito.

Da mesma forma, é igualmente lógico e compreensível que esse incentivo à autorregulização seja concedido desde que não haja necessidade de movimentar a máquina administrativa para assegurar a disponibilidade integral dos valores, seja por meio das atividades de fiscalização, de constituição, de cobrança ou de execução do crédito tributário. Não faz sentido conceder essa benesse e ainda ter de apreciar a liquidez e certeza do crédito que o contribuinte alega ter contra a Fazenda ou desenvolver procedimentos fiscais que podem resultar na conclusão de que se exonerou a penalidade por nada.

Na sistemática instituída pelo CTN, o contribuinte precisa mostrar que entregou o tributo de forma definitiva à Fazenda. E apenas as modalidades de pagamento integral ou depósito administrativo atendem a essa condição.

Ressalto que a posição adotada, no sentido de que a compensação não substitui o pagamento para fins de configuração da denúncia espontânea, está sedimentada há quase dez anos no STJ e que, portanto, a referência a pagamento que consta, por exemplo, da ementa do REsp nº 1.149.022/SP, refere-se exclusivamente ao inciso I do art. 156 do CTN, acima reproduzido. Transcrevo decisões de Turmas diversas, ordenadas em ordem cronológica, para que não reste dúvida sobre a uniformidade desse entendimento ao longo do tempo:

- AgRg no AgInt nº 1.303.103/RS, julgado em 08/2010:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DO PRINCIPAL E DOS JUROS DE MORA DEVIDOS - NÃO-CONFIGURAÇÃO.

1. **A configuração da denúncia espontânea pressupõe o pagamento do principal da dívida acompanhado dos juros de mora** devidos antes de qualquer procedimento fiscal, **o que não ocorreu na espécie, na qual houve mero pedido de compensação.**

2. Agravo regimental não provido. (grifado)

- AgRg no AREsp nº 1.745.514/CE, julgado em 09/2012:

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

1. A revisão da conclusão do acórdão recorrido, no sentido da ausência de direito líquido e certo a ser amparado pelo *mandamus*, importaria em novo exame do conjunto

fático-probatório dos autos. Precedentes: AgRg no AREsp 144.012/MA, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 15/05/2012; AgRg no AREsp 98.066/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/04/2012; REsp 1206178/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/11/2011; AgRg no Ag 1378589/DF, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/09/2011.

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

3. Agravo regimental não provido. (grifado)

- AgInt no REsp nº 1.568.857/PR, julgado em 05/2017:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. DEFICIÊNCIA NA ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC/73. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão incorreu em omissão, contradição ou obscuridade. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.

2. **A compensação tributária não se equipara a pagamento de tributo para fins de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea regido pelo art. 138 do CTN.** Precedentes: EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/11/2016; AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/9/2015; AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/9/2012.

3. Agravo interno a que se nega provimento. (grifado)

E, por fim, no julgamento do Agravo de Instrumento nos Embargos de Declaração no REsp nº 1.704.799/PR, ocorrido em 06/2019, a decisão foi assim ementada:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPROCEDÊNCIA.

1. **A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária**, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.

2. A ação declaratória proposta pelos contribuintes deve ser julgada improcedente, com a inversão dos ônus sucumbenciais, já que a questão controvertida posta nos autos diz respeito unicamente à aplicação do benefício da denúncia espontânea quando o crédito tributário for pago via compensação.

3. Agravo interno desprovido. (grifado)

Corroborando esse entendimento, mas aplicado a outra forma de extinção do crédito tributário, o depósito judicial (inciso VIII do art. 156 do CTN), temos a seguinte nota no Informativo de Jurisprudência STJ nº 576/2016:

PRIMEIRA SEÇÃO

DIREITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO JUDICIAL INTEGRAL DOS TRIBUTOS DEVIDOS E DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O depósito judicial integral do débito tributário e dos respectivos juros de mora, mesmo antes de qualquer procedimento do Fisco tendente à sua exigência, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN).

Segundo entendimento doutrinário, **a denúncia espontânea opera-se sob a ótica da relação custo-benefício para a Administração Tributária**, tendo em vista que a antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, sem o prévio exame da autoridade, **somando-se à obrigação tributária acessória de entregar documento no qual é feita a declaração e a confissão de débito**, tendo por consequência a constituição do crédito tributário, **substitui, nessa medida, o lançamento** que deveria ser realizado pela autoridade administrativa. O referido procedimento identifica-se como **política tributária que diminui o custo administrativo** (custo da Administração Tributária) e impõe um novo custo de conformidade ao contribuinte, aumentando seu custo total. Ademais, após a análise do julgamento do REsp 962.379-RS (DJe 28/10/2010), julgado conforme o rito do art. 543-C do CPC, e do exame da Súmula n. 360 do STJ ("O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo"), **a doutrina aponta que o STJ somente admite a denúncia espontânea quando o Fisco é preservado dos custos administrativos de lançamento.**

Por fim, observe-se que **o atual entendimento de ambas as Turmas de Direito Público** desta Corte (AgRg nos EDcl no REsp 1.167.745-SC, Primeira Turma, DJe 24/5/2011- e AgRg no AREsp 13.884-RS, Segunda Turma, DJe 8/9/2011) **é no sentido de que apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à denúncia espontânea.** Precedente citado: REsp 1.340.174-PR, Segunda Turma, DJe 28/9/2015. EREsp 1.131.090-RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/10/2015, DJe 10/2/2016. (grifado)

Destaco que o REsp nº 1.122.131/SC citado no voto da conselheira Erika Autran discute a equiparação entre pagamento e compensação no contexto do parcelamento de débitos promovido pela Medida Provisória nº 303/2006, não representando posição do STJ para a matéria, conforme acima demonstrado.

Na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais não é diferente o entendimento. A título de ilustração, seguem ementas de julgamentos realizados em 2020:

- Acórdão nº 9303-010.736, conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2005 a 28/02/2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação. (grifado)

- Acórdão nº 9303-010.863, relator Jorge Olmiro Lock Freire

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2009

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Pagamento e compensação são modalidades distintas de extinção do crédito tributário. 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, em consequência, a multa moratória é devida estando o débito em atraso na data da compensação. (grifado)

Acredito que não estamos diante de lacuna legal que nos permita nos socorrermos da analogia e, menos ainda de interpretação extensiva, para o alcance do termo “pagamento” contido no art. 138 do CTN. Há quem defenda a tese de que poderia ser aplicado esse sentido largo ao termo pagamento porque por vezes o próprio CTN assim o faz. Contudo, tal argumento não se sustenta no presente caso pela construção lógica do artigo 138: quando o legislador pinça tão somente duas, entre as onze formas de extinção previstas no art. 156 do CTN, por certo que se refere a cada uma individualmente. Por certo também que uma não pode ser tomada por outra. Caso assim o desejasse, pela forma como foi redigido o art. 138, haveria referência expressa à compensação.

Considero igualmente que não se encontra na competência de um julgador da esfera administrativa incluir outras hipóteses para além daquelas que a lei instituiu, devendo ser consideradas como formas de extinção aptas a configurar a denúncia espontânea apenas o pagamento *stricto sensu* e o depósito arbitrado pela autoridade administrativa, como definiu o legislador e reafirmou o STJ em sólida e já consolidada jurisprudência.

Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard