



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11516.002346/2006-52
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-004.448 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de outubro de 2019
Recorrente TRACTEBEL ENERGIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Acordam, ainda, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de diligência para verificação da prévia confissão em DCTF dos débitos compensados, vencido o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), que a acolheu. No mérito, acordam, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Demetrius Nichele Macei e Viviane Vidal Wagner, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

VIVIANE VIDAL WAGNER – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por TRACTEBEL ENERGIA S/A ("Contribuinte", e-fls. 241/259) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1102-00.007 (e-fls. 189/194), na sessão de 27 de julho de 2009, no qual o Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 27/10/2005, 16/11/2005

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS DE VALIDADE.- A compensação de tributos pressupõe, além da existência de créditos líquidos e certos, a adoção dos procedimentos estabelecidos na legislação específica.

COMPENSAÇÃO. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS.- Os débitos a serem compensados, incluídos em DCOMP entregue após a data dos seus respectivos vencimentos, serão acrescidos de juros de mora e de multa de mora, na forma da legislação de regência, incidentes desde a data prevista para pagamento até a data da entrega da Declaração de Compensação.

O litígio decorreu da homologação parcial de compensações vinculadas a crédito de saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário 2000, declaradas de 27/10/2005 a 16/11/2005. O direito creditório foi parcialmente reconhecido e prestou-se a liquidar parte do primeiro débito compensado, vencido em 31/03/2003 e assim sujeito a acréscimos moratórios até 27/10/2005 (e-fls. 59/63). A autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu a manifestação de inconformidade (e-fls. 161/167). O Colegiado *a quo*, por sua vez, confirmou a decisão de 1ª instância, afirmando o cabimento da multa de mora sobre o débito compensado em atraso e negando o reconhecimento do direito creditório não confirmado no despacho decisório original.

Cientificada em 18/11/2009 (e-fls. 198), a Contribuinte interpôs recurso especial em 03/12/2009, muito embora tenha sido ele originalmente juntado a outros autos, motivando a inscrição em Dívida Ativa da União dos débitos remanescentes da homologação parcial das compensações (e-fls. 199/237). A recorrente arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 261/263, do qual se extrai:

Uma única divergência é apontada no recurso em tela: a possibilidade de a denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional alcançar a multa de mora.

A decisão recorrida entendeu que a multa de mora não era alcançada pela denúncia espontânea, mantendo a sua exigência na presente compensação, conforme o seguinte excerto (fl. 193):

Não obstante não desconhecer a existência de posições divergentes, entendo que o instituto da denúncia espontânea da infração, tratado no artigo 138 do CTN, não tem o condão de excluir a multa de mora. O legislador ordinário, ao decretar as regras para implementação dos atos procedimentais que visam a dar eficácia as regras de incidência tributária, determinou que o adimplemento espontâneo, fora do prazo, da obrigação tributária, sujeita-se à multa de mora. Assim, a menos que se negue aplicação aos dispositivos legais que tratam da imposição da multa de mora, outra conclusão não é possível senão a de que a exclusão de penalidades tratada no artigo 138 do CTN não abrange a multa de

mora. Caso contrario, estaria configurada uma verdadeira contradição em seus termos. Não é possível admitir, ao mesmo tempo, que :(a) todo pagamento espontâneo, fora do prazo, só pode ser feito acompanhado da multa de mora (Lei 7.799/88, art. 74, Lei 8.218/91, art. 30, Lei 8.383/91, art. 59, Lei 8.981/95, art. 84, Lei 9.430/96, art. 61) ; e (b) se o pagamento fora do prazo for feito de forma espontânea, afasta-se a multa de mora. A espontaneidade (no pagamento extemporâneo) é pressuposto da incidência da multa de mora.

Entender que o recolhimento em atraso, feito de forma espontânea, exclui a multa de mora, é negar aplicação às leis que determinam sua imposição. A mora é elementar do tipo. A denúncia espontânea somente afasta a responsabilidade por infrações desconhecidas das autoridades fazendárias. A mora não é fato que possa se imputar desconhecido pelo Fisco, visto que decorre do mero transcurso do tempo.

Por seu turno, o recorrente afirma que essa decisão contraria a jurisprudência do CARF, manifestada nos Acórdão n.º CSRF/01-05.154, o qual adotou a seguinte ementa:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA — MULTA MORATÓRIA — Considera-se denúncia espontânea, portanto, abrigada pela exceção prevista no art. 138 do CTN, o recolhimento de tributos antes de qualquer procedimento da administração tributária.

Transcreve-se trecho do respectivo voto condutor:

Assim, na medida em que o contribuinte agiu por iniciativa própria com o objetivo de eximir-se da obrigação de pagar o imposto, restou caracterizada a espontaneidade, ainda que a destempo o pagamento.

Temos ainda como certo que a norma veiculada pelo art. 138 do CTN também contempla a multa de mora, estando superada a dicotomia criada sobre o seu caráter indenizatório e não punitivo.

Tal matéria já despertou amplos debates perante as Turmas desta Câmara Superior e, embora não unânime, a jurisprudência dominante curvou-se à expressa em nossos Tribunais Superiores.

Verifica-se que, em ambos os processos contrapostos, foi reconhecida a denúncia espontânea dos contribuintes. Embora o presente processo trate de compensação de tributos, enquanto o processo paradigma trate de lançamento tributário, essa diferença fática não compõe os fundamentos da decisão recorrida, prendendo-se à exclusão da multa de mora do alcance da denúncia espontânea, sem prender à forma como o débito foi extinto. Quanto a isso, a decisão paradigma é claramente contrária, colocando a multa de mora ao alcance da denúncia espontânea, resultando na necessidade de manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Admitido o recurso em razão do primeiro paradigma, não é mais necessária a análise de outro paradigma.

Diante do exposto, verifico o atendimento de todos os pressupostos de admissibilidade e opino no sentido de DAR SEGUIMENTO ao presente recurso especial.

Aduz a contribuinte que os créditos informados para compensação já estavam em poder da União Federal, de modo que não se pode falar em mora quando da utilização destes para pagamentos de débitos com vencimento posterior ao recolhimento da antecipação-estimativa, sendo irrelevante se o encontro de contas é realizado posteriormente. Em seu entendimento, a declaração de compensação, muito mais do que um instrumento de extinção da obrigação tributária, torna-se o único recurso do contribuinte para alocação de um crédito já em poder do sujeito passivo à outra obrigação posterior, a qual o pagamento seria naturalmente imputado pela administração tributária se esta tivesse o interesse, o cuidado, o zelo, ou mesmo o

escrúpulo, de informar ao contribuinte que o mesmo por demais realizou adiantamentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e da contribuição social considerando o montante devido dos tributos supracitados.

Reafirma seu direito reportando-se ao princípio da boa-fé tributária, observa que *na primeira versão do sistema PERD/COMP não havia campo específico destinado à inclusão da multa de mora nas hipóteses como do presente processo administrativo*, e isto em razão do que dispunha o art. 28 da Instrução Normativa SRF n.º 210/2002 que determinava a compensação na data do pagamento indevido ou maior que o devido.

Esclarece que *como defesa contra este descabro, não lhe restou senão efetuar a denúncia espontânea a que alude o art. 138, do CTN, mediante a compensação dos créditos indicados com os débitos que se encontravam em “atraso”, este relativamente considerado, pois os recursos financeiros já haviam sido recolhidos à União Federal há muito tempo*. Discorre sobre as finalidades deste dispositivo, reporta-se às manifestações do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim como indica julgados administrativos favoráveis à exclusão da multa de mora em face de compensação de débitos promovida antes do início de qualquer procedimento administrativo.

Cientificada em 29/03/2016 (e-fls. 264), a PGFN apresentou contrarrazões na mesma data (e-fls. 265/271) na qual defende que a multa de mora não é excluída pela denúncia espontânea, dado que *se nos pagamentos espontâneos for excluída a multa de mora pelo art. 138 do CTN, ficará esta multa sem hipótese de incidência*. Defende, assim, a manutenção do acórdão recorrido, que aplicou corretamente o art. 61 da Lei n.º 9.430/96 e o art. 138 do CTN, entendimento este confirmado em vários outros julgados do CARF, dentre os quais destaca o Acórdão n.º 9101-002.218, *especificamente lavrado em caso de compensação via DCOMP*.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Como bem exposto no exame de admissibilidade, embora o paradigma CSRF/01-05.154 não tenha tratado de alegação de denúncia espontânea em face de débito compensado em atraso, os fundamentos do acórdão recorrido também não levaram em conta esta circunstância. Assim, há divergência jurisprudencial em face dos dispositivos legais enfrentados nos acórdãos comparados, razão pela qual o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Inicialmente cumpre registrar que, preliminarmente à análise do mérito do recurso especial, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto suscitou a necessidade de diligência para verificação da prévia confissão em DCTF dos débitos compensados, dado estes corresponderem a valores apurados a partir de fevereiro/2003, compensados apenas em 27/10/2005. A verificação se faria necessária porque, se originalmente confessados tais débitos, a discussão acerca da caracterização da denúncia espontânea por meio da DCOMP apresentada em 27/10/2005 deixaria de ter importância porque aplicável a Súmula n.º 360 do Superior Tribunal

de Justiça (*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*), replicada no julgamento do Recurso Especial n.º 886.462-RS, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, na forma prevista no art. 543-C do antigo Código de Processo Civil.

Todavia, prevaleceu o entendimento de que a diligência seria desnecessária, quer em razão de ser inadmissível o benefício da denúncia espontânea em face da compensação dos débitos em atraso mediante DCOMP, quer se admita a exclusão da moratória em tais circunstâncias, nesta segunda hipótese porque inexistente qualquer evidência nos autos de que os débitos declarados teriam sido previamente declarados.

Assim, superada a preliminar, e passando ao mérito, esta Conselheira observa que a 1ª Turma da CSRF já se manifestou contrariamente à caracterização de denúncia espontânea na compensação de débitos em atraso. Neste sentido são os seguintes julgados:

MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente da utilização de débitos vencidos em Declaração de Compensação DCOMP. (*Acórdão n.º 9101-002.218 - Sessão de 3 de fevereiro de 2016*).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento, mormente quando as compensações promovidas em atraso não foram acompanhadas dos juros de mora devidos. (*Acórdão n.º 9101-002.516 - Sessão de 13 de dezembro de 2016*).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

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. (Jurisprudência das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça STJ). (*Acórdão n.º 9101-002.969 - Sessão de 5 de julho de 2017*).

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. (*Acórdão n.º 9101-004.231, de 6 de junho de 2019*).

Na mesma linha foi a decisão, por voto de qualidade¹ proferida na sessão de 10 de setembro de 2019, e objeto do Acórdão n.º 9101-004.384.

Do voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.516 são extraídos os fundamentos que se prestam a refutar a pretensão da Contribuinte:

¹ Vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado).

O cabimento da multa de mora sempre foi objeto de discussão frente ao entendimento da Administração Tributária de que seu acréscimo seria exigível em todos os casos de recolhimento em atraso. Argumentava-se, como de fato o fez a PFN, em suas razões recursais, que o art. 138 do CTN somente excluía a imposição de multa de ofício, mormente tendo em conta que o mesmo diploma legal, em seu art. 134, parágrafo único, reconhecia a existência de penalidades de cunho moratório, além de trazer ressalva, em seu art. 161, acerca da possibilidade de penalidades se somarem aos juros de mora devidos em face de crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Admitir-se que o recolhimento espontâneo do tributo em atraso deveria ser acompanhado, apenas, de juros de mora, resultaria na completa impossibilidade de exigência da multa de mora, pois se o recolhimento fosse promovido antes do início do procedimento fiscal a multa de mora não seria cobrada e, se iniciado o procedimento fiscal, já seria o caso de aplicação da multa de ofício.

Contudo, em 08 de setembro de 2008, parte da discussão foi pacificada com a publicação da Súmula n.º 360, pelo Superior Tribunal de Justiça:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Consolidou-se o entendimento no sentido de que o **pagamento** a destempo, ainda que **acrescido de juros de mora**, não caracterizaria denúncia espontânea da infração, vez que o Fisco já tinha conhecimento dos valores devidos em razão de prévia declaração apresentada pelo sujeito passivo. Neste sentido, também, os julgados proferidos, logo na seqüência, no Recurso Especial n.º 886.462-RS e no Recurso Especial n.º 962.379-RS, já na sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do antigo Código de Processo Civil. Da ementa do primeiro extrai-se:

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.

TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. 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 Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, 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 parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

No voto condutor deste julgado, o Ministro Teori Albino Zavascki destacou sua abordagem do tema no julgamento de Embargos de Declaração no Recurso Especial n.º 541.468:

" (...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários cuja existência já esteja formalizada (=créditos tributários já constituídos) e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e,

portanto, não afasta a incidência de multa moratória. Nesse sentido: Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., SP, Saraiva, 2004, p. 440.

Conforme assentado em precedente do STJ, "não há denúncia espontânea quando o crédito em favor da Fazenda Pública encontrase devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento"

Observou, ainda, que o alcance da jurisprudência consolidada limitava-se à não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte:

4. Importante registrar, finalmente, que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação. A propósito, reportome às razões expostas em voto de relator, que foi acompanhado unanimemente pela 1ª Seção, no AgRG nos EREsp 804785/PR, DJ de 16.10.2006:

"(...) 4. Isso não significa dizer, todavia, que a denúncia espontânea está afastada em qualquer circunstância ante a pura e simples razão de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. Não é isso. O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN. Nesse sentido, o seguinte precedente:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA NÃO CONSTANTE DA DCTF. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. É cediço na Corte que 'Não resta caracterizada a denúncia espontânea, 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.' (REsp n.º 624.772/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31/05/2004) 2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. Precedentes: REsp n.º 402.706/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003; AgRg no REsp n.º 463.050/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002; e EDcl no AgRg no REsp n.º 302.928/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002. 3. Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais. 4. In casu, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor. 5. Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o conseqüente autolancamento de tributos aquém do realmente devido, antecipase a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede o recolhimento do montante devido,

corrigido e acrescido de juros moratórios." (AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005)".

(*) destaquei

Nestes termos, resta claro que **o pagamento** em atraso do tributo devido, ainda que **acrescido dos juros de mora** e promovido antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, não caracteriza denúncia espontânea, se houve prévia declaração constitutiva do débito. Em tais circunstância, o lançamento é desnecessário, o Fisco pode promover a cobrança do crédito tributário e o sujeito passivo está obrigado a pagá-lo com o acréscimo de multa de mora, além dos juros de mora.

Consolidado o entendimento de que era devida multa de mora no pagamento em atraso de débitos declarados, estabeleceu-se a pretensão de aplicação do entendimento sumulado a *contrario sensu*, ou seja, a exclusão da multa de mora nos casos de pagamento em atraso de débitos não declarados. Isto também porque o Superior Tribunal de Justiça firmou a natureza punitiva da multa moratória ao cancelar a Súmula STJ n.º 191, segundo a qual *inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória*, e substituí-la pela Súmula STJ n.º 565, no sentido que *a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência*.

Emerge daí a discussão acerca da necessidade de **o pagamento, além de ser acrescido dos juros de mora**, ser acompanhado de instrumento de denúncia da infração, bem como se esta denúncia deveria se dar por meio de documento constitutivo do crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em sede de recursos repetitivos acerca da hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. A ementa do julgado proferido no Recurso Especial n.º 1.149.022SP é a seguinte:

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. *Conseqüentemente, 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.*

De tudo o quanto foi exposto até este momento sobressai a necessidade, para a configuração da denúncia espontânea, de que haja **pagamento total do tributo anteriormente não declarado, acompanhado dos juros de mora**, antes de iniciado procedimento de ofício.

[...]

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. Com a redação dada pela Medida Provisória n.º 66, de 2002, convertida na Lei n.º 10.637, de 2002, ao art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, a compensação mediante apresentação de Declaração de Compensação expressamente reconhecida como extintiva do *crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação*².

Nestes termos, a compensação deixa de ser precedida de pedido para ser promovida com efeitos extintivos imediatos, descritos de forma semelhante à extinção prevista no art. 156, VII do CTN, para os casos de *pagamento antecipado e homologação do*

² Lei n.º 9.430, de 1996: 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. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)

lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º. Cogitase, assim, da equiparação da compensação a pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea e conseqüente afastamento da multa de mora na liquidação de débitos em atraso, caso o direito creditório apontado pelo sujeito passivo seja reconhecido ao menos parcialmente.

Inicialmente cumpre observar que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos acerca da aplicação do art. 138 do CTN se restringiram a casos nos quais houve efetivo pagamento, o que autoriza a livre convicção acerca da questão.

Contudo, é possível recolher daqueles julgados a conclusão de que a denúncia espontânea somente se caracteriza quando reporta fato desconhecido pelo Fisco. A partir deste pressuposto, sem adentrar à equiparação da compensação a pagamento, é possível excluir a ocorrência de denúncia espontânea em face de débito antes confessado e posteriormente informado em DCOMP para extinção mediante compensação. Já com referência aos débitos não declarados, considerando que a DCOMP é, também, instrumento de confissão de dívida, a indicação de débitos em atraso para compensação **com acréscimo**, apenas, **dos juros de mora**, representaria conduta semelhante àquela examinada no Recurso Especial n.º 1.149.022-SP, em rito de recursos repetitivos, a demandar avaliação acerca admissibilidade da compensação como forma de extinção hábil a conferir os benefícios da denúncia espontânea.

Invocando manifestação da Coordenação de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil favorável ao reconhecimento da denúncia espontânea em face de compensação, o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo assim se posicionou no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.673:

[...]

*Em que pese a controvérsia acerca da possibilidade ou não de restar configurada a denuncia espontânea quando o pagamento se dá por compensação, a Receita Federal, através da Nota Técnica n.º 1 COSIT de 18/01/2012, com fundamento no Ato Declaratório PGFN n.º 4 de 2011 e Ato Declaratório PGFN n.º 8 de 2011, reconhece que a declaração de compensação, se **atendidos os demais requisitos**, pode configurar denúncia espontânea.*

E isto porque, a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Sendo forma de pagamento, a compensação atende ao exigências do artigo 138 do CTN acima transcrito que dispõe 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...”

Transcrevo abaixo, a parte da Nota Técnica n.º. 1 COSIT de 18/01/2012, que trata do assunto:

“Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação 18. Com relação à 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 conseqüência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:

a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplicasse o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;

(...)

Revisão de ofício do lançamento

19. Uma vez identificadas pelas unidades da RFB as situações em que se configuram a denúncia espontânea, não deve ser exigida mais a multa de mora”

Ainda que assim não fosse, a denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), assegura ao contribuinte que confessar uma infração ao dever de pagar determinado tributo a exclusão da multa que seria devida como penalidade por ter deixado de cumprir a obrigação tributária.

Tal norma decorre do princípio da boa-fé que deve nortear as relações obrigacionais entre Fisco e contribuinte e, por conta disso, somente se aplica no caso de o Fisco não ter detectado a infração em abertura de procedimento específico de fiscalização antes do contribuinte revelar tal fato à autoridade fiscal.

A forma clássica de extinção do crédito tributário (aqui entendido como obrigação tributária), é o pagamento, como aliás diz expressamente o artigo 156, I, do CTN.

Contudo, o próprio artigo 156, em seu inciso II, elege a compensação também com o forma de extinção do tributo. Não poderia ser diferente, pois a compensação nada mais é do que um encontro de contas entre devedor e credor, em que ambos possuem um débito e um crédito respectivo que se compensam, não havendo necessidade de que cada um pague sua dívida para com o outro.

A compensação é aplicada plenamente no direito privado e foi também prevista no direito tributário.

A peculiaridade é que no caso dos tributos somente a lei de cada ente tributante pode definir as hipóteses de compensação e as regras a ela aplicáveis.

No caso de tributos federais, apesar de o CTN ser de 1966, a compensação somente veio a ser inicialmente prevista pela Lei nº 8.383, de 1991.

Atualmente a Lei nº 9.430, de 1996, com diversas alterações, é quem disciplina no âmbito federal a compensação de tributos, sendo que há normas da Receita Federal que regulamentam o instituto.

O artigo 74 da Lei 9.430 é expresso em dizer que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua posterior homologação — essa última expressão apenas significa que a compensação será analisada pelo Fisco no prazo de cinco anos para ser então homologada ou não.

Assim, sendo a compensação uma extinção de obrigação tributária legalmente reconhecida, não há dúvidas de que quando o contribuinte usa o encontro de contas para pagar determinado tributo, e desde que possa se aplicar a regra do art. 138 do CTN (especialmente que o tributo não tenha sido objeto prévio de fiscalização pela Receita Federal), a multa não poderá incidir nessa hipótese.

Ocorre que a Receita Federal (conforme Nota Técnica Cosit nº 19/2012 e Solução de Consulta da Cosit nº 384/2014) tem manifestado ultimamente o entendimento no sentido de que a compensação não teria sido expressamente

contemplada pelo artigo 138 do CTN que somente se referiria ao “pagamento” como hipótese que permite a denúncia espontânea.

Ora, essa interpretação do Fisco, além de ser totalmente literal, o que já é um absurdo em si mesmo, contraria a interpretação sistemática que deve ser feita dessa norma com as demais regras do próprio CTN e da Lei 9.430.

Se o CTN e a Lei 9.430 expressamente outorgam à compensação o poder de extinguir o crédito tributário, dando à compensação o mesmo efeito jurídico que o pagamento, e levando em conta ainda a própria natureza do encontro de contas como meio adequado à extinção de uma obrigação, não se pode permitir que o Fisco se apoie em interpretação literal e nitidamente arrecadatória.

Ademais, o intuito do legislador do CTN ao criar o instituto da denúncia espontânea foi o de prestigiar o contribuinte de boa-fé que se antecipa ao Fisco e declara ter cometido uma infração ao dever de pagar tributos e com isso tem assegurada a exclusão da penalidade.

O uso da compensação como forma de pagamento não pode menosprezar o direito à espontaneidade previsto na norma tributária que, por óbvio, deve prevalecer contra a interpretação totalmente literal promovida pelo Fisco Federal. O fato de a compensação depender de uma homologação do Fisco nada altera a situação, até porque o pagamento também está sujeito à homologação no prazo de cinco anos tratando-se de tributo sujeito ao auto lançamento.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio de sua 1ª Turma, já teve oportunidade de analisar essa questão no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1136372/RS, relator o ministro Hamilton Carvalhido (decisão publicada no Diário da Justiça em 18.05.2010), em que afirmou que fica caracterizada a denúncia espontânea tanto no pagamento clássico, via guia de pagamento, quanto na compensação, sendo que o único requisito para validar a denúncia espontânea é justamente o fato de o Fisco não ter tido prévio conhecimento da infração antes dessa informação ser revelada pelo contribuinte. Segue abaixo a ementa do REsp em questão, in verbis:

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. Agravo Regimental no Recurso Especial 2009/00759399, Ministro Hamilton Carvalhido (1112), T1 Primeira Turma, 04/05/2010, DJe 18/05/2010)

Assim, superada a possibilidade de se fazer configurada a denúncia espontânea nos casos de compensação, entendo que não há mais o que se discutir.

Diante do acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar a cobrança de multa moratória sobre os débitos pagos através de compensação, uma vez que restou configurada a denúncia espontânea.

(*) destaques acrescentados

Assim, como o próprio voto consigna, a orientação da Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal contida na Nota Técnica Cosit nº 1/2012 foi revogada pela Nota Técnica Cosit nº 19/2012. Além disso, também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça foi alterado.

É que o precedente acima referido, proferido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, foi invocado na Segunda Turma daquele Tribunal ao decidir Embargos de Declaração em Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.375.380/SP, consoante expresso em sua ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.

3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.

Todavia, em julgado recente a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça reformou aquele posicionamento ao apreciar Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.585.052RS, consoante expresso no voto condutor do julgado, proferido pelo Ministro Humberto Martins:

[...]

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, temse 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.

A propósito, esse é o entendimento da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, como demonstram as ementas dos seguintes julgados:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ARTIGO 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. DISPOSITIVOS APONTADOS COMO VIOLADOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa aos art. 535 do CPC se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissivo, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.

2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo." (Súmula 211/STJ).

3. "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". (AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012)

4. Agravo regimental não provido" (AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 17/09/2015 – grifo nosso.);

"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" (AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012 – grifo nosso.).

Por fim, esclareço que não se desconhece o precedente citado nas razões recursais (EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015.).

Contudo, trata-se de julgamento isolado cuja tese contrária e predominante nesta Corte, com julgamento de ambas as Turmas de Direito Público, foi reafirmada pela Segunda Turma no julgamento do AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, em 03/09/2015, DJe 17/09/2015.

Ante o exposto, não tendo a agravante trazido argumento capaz de infirmar a decisão agravada, nego provimento ao agravo interno.

(negritou-se)

Vários Colegiados deste Conselho também manifestaram-se contrariamente à denúncia espontânea mediante compensação, consoante exposto 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

[...]

IMPUTAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO AOS DÉBITOS COMPENSADOS EM ATRASO. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE. O direito creditório reconhecido deve ser imputado proporcionalmente aos débitos compensados

acrescidos de multa e juros de mora devidos até a data da compensação. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional. (Acórdão n.º 1302-001.736, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, sessão de 10 de dezembro de 2015)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 04/2011. ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 08/2011. ABRANGÊNCIA. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO SOBRE COMPENSAÇÃO.

Os Atos Declaratórios PGFN n.º 04/2011 e n.º 08/2011 autorizam a dispensa de contestação em ações judiciais envolvendo a denúncia espontânea, sendo que o primeiro ato define que a multa de mora deve ser afastada e o segundo ato esclarece que caracteriza a denúncia espontânea o pagamento, concomitante à retificação da declaração, da diferença de débito declarado a menor, mas ambos os atos nada dispõem sobre se a compensação configura ou não o instituto do art. 138 do CTN.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.

Para efeito da caracterização da denúncia espontânea a compensação não se equipara ao pagamento, já que possuem efeitos distintos, pois este extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior, e aquele sujeita-se a uma condição resolutória de decisão de não-homologação, que pode retornar o débito à condição de não-extinto.

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. LEGALIDADE. IMPUTAÇÃO. REGULARIDADE.

Se a declaração de compensação é entregue posteriormente ao vencimento dos débitos incidem-se multa e juros de mora, de acordo com o art. 61 da Lei n.º 9.430/96, que afasta a alegação de falta de previsão legal, sendo válido o procedimento de imputação do crédito primeiramente no principal e posteriormente nos respectivos acréscimos moratórios, e assim sucessivamente para cada débito, em ordem crescente de data de vencimento. (Acórdão n.º 1801-001.835, Relator Conselheiro Roberto Massao Chinen, sessão de 05 de dezembro de 2013)

Oportuna a transcrição dos argumentos expostos pelo Conselheiro Roberto Massao Chinen no voto condutor deste último acórdão citado:

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.

Art. 15 O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Art. 16 Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

A título de reforço, constatei que vários dos processos de compensação relacionados no início do acórdão já foram julgados em segunda instância. Dentre estes, os que tiveram que enfrentar o assunto da denúncia espontânea, todos, sem exceção, foram julgados no mesmo sentido do presente voto, conforme atestam as seguinte ementas:

Número do Processo 19647.004707/2005-31

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 12/09/2013

Relator(a) BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Nº Acórdão 1101-000.945

Acordam os membros do colegiado em: 1)por unanimidade de votos, REJEITAR a argüição de nulidade; e 2)por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento, mormente se as compensações promovidas em atraso não foram acompanhadas dos juros de mora devidos.

Número do Processo 19647.004708/2005-85

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 29/03/2011

Relator(a) MARIA DE LOURDES RAMIREZ

Nº Acórdão 1801-000.520

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENCARGOS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não exclui a multa de mora. Entender que o recolhimento em atraso, feito de forma espontânea, exclui

a multa de mora, é negar aplicação às leis que determinam sua imposição, pois a espontaneidade no pagamento em atraso é pressuposto da incidência da multa de mora. COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. CABIMENTO. A imputação proporcional, quando os débitos incluídos na Declaração de Compensação se encontram vencidos, não necessita de previsão legal, tratando-se simplesmente de critério aritmético para determinação de quanto do valor devido foi possível extinguir com o crédito oferecido.

Número do Processo 19647.004733/2005-69

Contribuinte TELEPISA CELULAR S.A.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 15/12/2010

Relator(a) SELENE FERREIRA DE MORAES

Nº Acórdão 1803-000.725

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Fonseca Vicentini, Luciano Inocêncio dos Santos e Benedicto Celso Benício Júnior, que davam provimento ao recurso.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO. O procedimento do sujeito passivo por meio do qual confessa a existência de débito e requer compensação não corresponde à denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que compensação não é pagamento.

[...]

Ainda, especificamente no que se refere à alegação da Contribuinte de que *não se pode falar em mora quando da utilização destes para pagamentos de débitos com vencimento posterior ao recolhimento da antecipação-estimativa*, sendo irrelevante se o encontro de contas é realizado posteriormente, importa observar que desde a edição da Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, e que deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a compensação de direito creditório do sujeito passivo somente é efetivada mediante a apresentação de Declaração de Compensação – DCOMP. Como elemento constitutivo da compensação, a extinção do débito compensado somente se verifica na data de apresentação da declaração, quando o sujeito passivo manifesta sua vontade de utilizar o crédito que entende possuir. Inexiste, assim, qualquer descuido da Administração Tributária por deixar de comunicar o sujeito passivo de seu crédito ou de destiná-lo a débitos, ainda que de mesma natureza, pendentes de quitação.

Ademais, é irrelevante o fato de o art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 210, de 2002, ter determinado, temporariamente³, que a liquidação da compensação se daria na data do pagamento indevido ou maior que o devido, vez que a compensação em tela, embora tendo por referência saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2000, e débitos vencidos a partir de 31/03/2003, somente foi promovida em 27/10/2005.

Recorde-se que esta 1ª Turma recentemente aprovou a Súmula CARF nº 145, que assim dispõe:

A partir da 01/10/2002, a compensação de crédito de saldo negativo de IRPJ ou CSLL, ainda que com tributo de mesma espécie, deve ser promovida mediante apresentação de Declaração de Compensação - DCOMP.

³ Até sua alteração pela Instrução Normativa SRF nº 323, de 2003, publicada no Diário Oficial da União em 28/05/2003.

Acórdãos Precedentes: 1201-000.705, 1201-001.435, 1301-002.832, 1301-003.020, 1401-00.1450, 1401-002.044 e 1402-002.817.

Logo, se a compensação de saldo negativo de IRPJ ou CSLL, ainda que promovida com tributo de mesma espécie, é dependente da apresentação de Declaração de Compensação – DCOMP, e esta é apresentada apenas em 27/10/2005, quando já alterada a Instrução Normativa SRF nº 210, de 2002, descabe qualquer discussão acerca dos efeitos da vigência temporária desta.

Correto, portanto, o acréscimo da multa moratória na imputação do direito creditório reconhecido aos débitos compensados em atraso.

Por tais razões, deve ser REJEITADA a preliminar de diligência e, no mérito, NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Redator designado)

Em que pesem os valorosos argumentos da ilustre Conselheira Relatora, ousou divergir de seu entendimento.

Na última oportunidade em que tive oportunidade de analisar o tema, acompanhei integralmente o decido no Acórdão 1301-003.691 (sessão de 24 de janeiro de 2019), de lavra do Eminentíssimo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto em voto absolutamente brilhante sobre o tema, no qual, em resumo, demonstra-se à saciedade que o CTN, em inúmeras passagens, trata o termo “pagamento” no sentido de “adimplemento”, não havendo que se tomar o “pagamento” citado no art. 138 do CTN como a hipótese de extinção do crédito tributário prevista no inciso I do art. 156 do CTN.

Por concordar integralmente com esse entendimento, transcrevo excertos do citado precedente como razões de decidir:

Cabe agora enfrentar a questão da eficácia da compensação tributária, para fins de aplicação do art. 138 do CTN.

O tema da possibilidade de compensar o tributo objeto de retificação das declarações do contribuinte é tormentoso no âmbito do CARF, não faltando manifestações em ambos os sentidos.

[...]

Uma investigação histórica acerca de seu escopo é essencial para a correta compreensão do dispositivo, mormente em razão do mesmo ter sido elucidado de forma expressa nos trabalhos da comissão de elaboração do Código Tributário

Nacional, sob a batuta de Rubens Gomes de Sousa, constituindo a exposição de motivos dessa lei⁴:

Por último, o art. 174 abre exceção ao princípio da objetividade, admitindo a exclusão da responsabilidade penal **nos casos de denúncia espontânea da infração e sua concomitante REPARAÇÃO**. A regra, que vem do art. 289 do Anteprojeto, já é consagrada pelo direito vigente (Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, Decreto nº 26.149 de 1949, art. 200), **rejeitada em consequência a sugestão** supressiva 1.048, prejudicadas as de ns. 23, 200, 221, 379, 419 e 799 por não ter sido aproveitado o restante do citado art. 289, e ainda **as de ns. 46, 49, 231 e 234 por falta de objeto, visto que objetivam exatamente o que no art. 174 se dispõe**.

49. (A) Idem. (B) Acrescentar dispositivo novo com a seguinte redação: "**Nenhuma penalidade será aplicada ao contribuinte que, em qualquer tempo, antes de instaurado o processo fiscal, apresentar-se espontaneamente à Repartição fiscal competente para REGULARIZAR a sua situação para com o fisco**". (C) Omissa; (D) Prejudicada⁵.

Como se vê, o dispositivo sempre teve em vistas a **reparação** do dano causado pela infração, é dizer, o atendimento ao interesse do Erário, que se encontra satisfeito através de qualquer dos meios de extinção do crédito tributário, com o suficiente adimplemento da exação. Visa, pois, a **regularização** do contribuinte que espontaneamente comparece à repartição para quitar o tributo devido - esse é o real conteúdo normativo do art. 138 do CTN.

Os principais argumentos suscitados em **sentido contrário** dizem respeito: i) ao fato da compensação e o pagamento serem arrolados no art. 156 do CTN como formas de extinção do crédito tributário; e ii) à circunstância do pagamento extinguir o crédito a partir do momento em que realizado, enquanto a compensação está sujeita a posterior homologação, sob condição resolutória, podendo ser confirmada ou não a quitação do tributo, a depender da homologação da compensação. Além disso, faz-se referência também a recente decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no AgInt no REsp 1.568.857, em julgamento realizado em 16/05/2017.

Em relação ao primeiro argumento, de que o CTN foi taxativo na distinção entre pagamento e compensação, como formas de extinção do crédito tributário, trata-se de um ponto que, data vênia, é apenas parcialmente correto.

Na verdade, a despeito da cientificidade empregada na elaboração do CTN, a referida **distinção semântica entre os termos "pagamento" e "compensação" é utilizada (ainda sem muito rigor) apenas em uma parte específica da legislação**, no Capítulo IV do Título III, correspondente ao intervalo entre os arts. 156 e 174. **No restante do CTN, a expressão "pagamento" é utilizada de forma indiscriminada, como sinônimo de adimplemento**. Estender a distinção do trecho apontado acima para o restante do Código implicaria em situações absolutamente canhestras e sem qualquer sentido técnico.

Vejamos alguns exemplos:

[...]

⁴ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p.245.

⁵ Idem, ibidem, p. 417.

Art. 82 (...)

§ 2º *Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos **prazos de seu pagamento** e dos elementos que integram o respectivo cálculo.*

Este dispositivo se refere ao lançamento de contribuição de melhoria, determinando que no ato administrativo deverá ser informado o *prazo para pagamento*. Se considerada a distinção entre pagamento e os demais métodos de extinção do crédito tributário, estar-se-ia concluindo que a única forma de se quitar dívida da referida contribuição seria através do pagamento em sentido estrito.

Art. 106. *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

Novamente, o termo pagamento é utilizado no sentido de inadimplemento do tributo, abarcando todas as formas de extinção.

Art. 108. (...)

§ 2º *O emprego da equidade não poderá resultar na **dispensa do pagamento de tributo devido**.*

Novamente o dispositivo estabelece que a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação tributária não pode ser afastado através de um juízo de equidade. A invocação da distinção mencionada anteriormente geraria o resultado absurdo de que a equidade não poderia dispensar o pagamento do tributo, mas poderia obstar a compensação de ofício, nos casos cabíveis legalmente, o que não faz sentido.

Art. 113. *A obrigação tributária é principal ou acessória.*

§ 1º *A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, **tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

Esse dispositivo talvez seja o mais representativo da errônea interpretação dada pela DRJ ao art. 138 do CTN. Caso levada às últimas consequências, teríamos que convir que qualquer meio de adimplemento da obrigação, que não seja o pagamento, não teria efeitos extintivos, já que o objeto da prestação seria um *dar específico* (pagamento).

O dispositivo claramente utiliza a expressão "pagamento" no sentido de **adimplemento** - este sim, a obrigação do contribuinte, após a realização do fato gerador.

Art. 121. *Sujeito passivo da obrigação **principal** é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

Art. 123. *Salvo disposições de lei em contrário, **as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública**, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Art. 125. *Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:*

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

Novamente, a expressão é utilizada como sinônimo de "**adimplemento**". Caso contrário, adotando de forma extrema a distinção entre "pagamento" e "compensação", poderíamos argumentar *contrario sensu* que as convenções particulares relativas à responsabilidade pela compensação do tributo, ou pela dação de bens em pagamento, poderiam ser opostas à Fazenda Pública, o que é, novamente, um absurdo técnico.

No art. 125, nova situação esdrúxula: teríamos que aceitar, à luz da referida distinção, que no caso de um dos coobrigados compensar ou realizar dação de bem, para extinguir o tributo que deve solidariamente, essa prestação não aproveita aos demais, que continuariam devedores da integralidade do crédito tributário.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Mais uma vez: aplicada a distinção em questão, seríamos obrigados a reconhecer que nos casos de lançamento por homologação, o contribuinte não poderia compensar o tributo por ele constituído, pois a lei exigiria a **antecipação de pagamento** - essa leitura, obviamente, contrasta com diversos outros dispositivos legais e se constitui em rotundo absurdo, haja vista ser absolutamente cediça a transmissão de DCOMPs para a extinção de créditos tributários constituídos pelo próprio contribuinte.

E mais, mesmo entre os arts. 157 a 164 do CTN verificamos hipóteses em que a expressão "pagamento" é utilizada no sentido de "adimplemento":

*Art. 160. Quando a legislação tributária **não fixar o tempo do pagamento**, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.*

Contrario sensu o prazo de vencimento não se aplicaria nos casos em que o contribuinte opte por adimplir a obrigação através de compensação?

Mesmo no artigo 164, que versa sobre a ação de consignação em pagamento, o seu §2º chama essa medida, hipótese de extinção prevista no art. 156, VIII do CTN, de pagamento:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

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

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Na senda percorrida pela DRJ, chegaríamos a uma situação esdrúxula: o sujeito procedeu à denúncia espontânea de infração, e ao tentar recolher o valor aos cofres públicos encontrou resistência do órgão arrecadador. Para superar a *mora*

accipiendi, utiliza-se da ação de consignação em pagamento (que, na literalidade do art. 156, é meio distinto do pagamento), e deposita o valor em juízo. Julgada procedente a ação, a RFB poderia lhe cobrar a multa moratória, pois a extinção se deu através de ação de consignação, e não através de pagamento.

Por fim, uma última menção que nos parece definitiva:

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, **seja qual for a modalidade do seu pagamento**, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

O dispositivo menciona expressamente "*modalidade do seu pagamento*", reconhecendo que o "pagamento" aí é utilizado como gênero de modalidades de extinção do crédito tributário, e não como o pagamento em moeda corrente. Ou alguém diria que o sujeito não tem direito à restituição do valor de bem imóvel dado para a extinção do tributo devido?

A menção dos dispositivos é longa, mas não exaustiva, e tem a função de demonstrar que **a expressão "pagamento" não é utilizada em um sentido estrito no CTN**. Pelo contrário, ela é reiteradamente utilizada no sentido de "adimplemento", sentido este que é compatível com diversas formas distintas de extinção do crédito tributário, e igualmente adequado a uma *leitura originalista, genética, do art. 138 do CTN*, que se refere expressamente à **reparação** do dano, e não ao pagamento do tributo - independente da forma de extinção, se por pagamento ou por compensação, o Erário será atendido.

Desse modo, considerada a distinção entre pagamento e os demais meios de adimplemento do crédito tributo, o CTN seria conduzido a regras absolutamente desprovidas de lógica. Como já dissera, há muito, Carlos Maximiliano, em sua clássica obra sobre Hermenêutica Jurídica, "*Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis.*"⁶

Passando ao segundo argumento, de que pagamento extingiria o crédito instantaneamente, enquanto a compensação está sujeita a posterior homologação, sob condição resolutória, podendo ser confirmada ou não a quitação do tributo, temos que o mesmo também não procede.

De pronto, a premissa assumida, de que o pagamento extingue o crédito tributário instantaneamente, se revela equivocada.

Basta rememorar que no caso de pagamento por cheque, o crédito só é considerado extinto com o resgate deste pelo sacado, nos termos do art. 162, §2º do CTN, e no caso de pagamento através de estampilha, o próprio CTN frisa, no art. 162, §3º, que a inutilização dele só terá efeito extintivo **após** a homologação expressa ou tácita da autoridade administrativa.

E mesmo em relação ao pagamento em moeda, dentro da sistemática do art. 150 do CTN, por cerca de 50 anos se considerou que o mesmo não possuía eficácia extintiva, ficando sempre condicionado à homologação do ente fiscalizador, situação esta que foi modificada apenas com o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, que no exercício de uma "interpretação autêntica", cuja retroação foi rechaçada pelo Recurso Extraordinário nº 566.621, cuja ementa é expressa:

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos

⁶ Hermenêutica e Aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 166.

sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. **A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.** (RE 566.621, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, Repercussão Geral).

É dizer, o precedente vinculante do Supremo Tribunal Federal reconheceu expressamente que antes da LC n.º 118/2005, **o pagamento feito na sistemática do lançamento por homologação não tinha natureza extintiva**, ficando condicionado à homologação posterior. A premissa assumida contraria diametralmente o conteúdo normativo do CTN pré-LC 118/2005, para estabelecer uma distinção que, originalmente, nunca existiu naquela legislação.

Nessa linha, mais um absurdo: teríamos que concordar que o prazo para o pedido de restituição do tributo seria de 5 anos contados do adimplemento, no caso de pagamento em moeda corrente, mas 10 anos nos casos em que o adimplemento se deu de outro modo, retomando a "tese do cinco mais cinco" para os casos em que a extinção não tenha se dado através de pagamento *em sentido estrito*.

Voltando os olhos à compensação, o art. 170 determina:

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

A exigência de homologação do pedido de compensação para a extinção do crédito não advém do CTN, mas de determinação expressa da legislação federal, mormente os arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/96, e essa exigência nada mais é do que uma **garantia** do Erário, para evitar que o contribuinte utilize créditos inexistentes para quitar tributos devidos. Mas a forma que essa garantia é realizada não é estabelecida de forma alguma pelo CTN - pelo contrário, cabe ao ente tributante regulamentá-la.

E tampouco a exigência de **garantias** é um privilégio da compensação: o art. 162, §1º determina que *a legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal*. Ora, seria plenamente possível que o ente tributante criasse uma lei exigindo que os pagamentos por cheque ou vale postal ficassem sujeitos à homologação da autoridade, submetendo-se a regime similar ao da compensação, sem que qualquer pessoa contestasse a sua natureza de "pagamento".

No sentido oposto, também seria plenamente possível (e tem se tornado uma realidade, com os *fast tracks* de aproveitamento de créditos) que o legislador estabelecesse um sistema de validação prévio do crédito ou do contribuinte (como nos programas de discriminações positivas) que dispensasse a homologação posterior da compensação efetuada - sem que qualquer pessoa ousasse defender que agora deveria se chamar "pagamento".

Esse argumento se baseia no art. 74, §2º da Lei n.º 9.430/96, que diz:

Art. 74. (...)

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

Caso não existisse o referido dispositivo, em lei ordinária federal, o alcance do art. 138 do CTN, que tem natureza de lei complementar e alcance de norma geral, seria ampliado por conta disso? Certamente que não. O raciocínio inverso deixa claro que o estabelecimento de condições e garantias à compensação não afeta o conteúdo das regras estabelecidas pelo CTN, especialmente aquela relativa à denúncia espontânea.

Como se vê, o critério da sujeição a homologação é absolutamente frágil, não encontrando respaldo no CTN e decorrente de uma compreensão equivocada das **garantias** que são atribuídas ao crédito tributário.

Quanto ao precedente do Superior Tribunal de Justiça mencionado, temos que, de fato, há um entendimento preponderante em favor da tese encampada pela decisão *a quo*, no sentido de que a compensação não poderia gerar os efeitos da denúncia espontânea.

Como explica Thais de Laurentiis, a *ratio decidendi* dos acórdãos baseia-se exclusivamente no fato de a extinção do crédito tributário por meio de compensação estar sujeita à condição resolutória de sua homologação, conforme determina o art. 74, §2º da Lei nº 9.430/96⁷, adotando a tese já suficientemente rechaçada anteriormente.

Aduz essa Conselheira, no seu voto vencedor no Acórdão nº 3402-003.486, que em razão do próprio conceito de compensação tributária, qual seja, sistemática que acarreta num encontro de contas, tendo como resultado *a extinção de duas obrigações contrapostas*: relação jurídica tributária, em que o contribuinte tem débito perante o Fisco; e relação jurídica de restituição de indébito ou ressarcimento, na qual o contribuinte tem direito a crédito a ser pago pelo Fisco, até o limite que se equivalerem (artigo 170, CTN e artigo 74 da Lei n. 9.430/96). **Há, portanto, concomitante pagamento de tributo e restituição do indébito ou ressarcimento do tributo.** Ou seja, na compensação tributária há sim pagamento, com o único diferencial de que tal pagamento ocorre simultaneamente com a restituição ou ressarcimento de tributos, de modo que tal encontro de contas se anula mutuamente.

Vejamos, por exemplo, o precedente firmado no REsp 1.122.131/SC, de relatoria do Min. Napoleão Nunes, no qual se reconhece que a compensação é espécie de pagamento:

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 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.

⁷ LAURENTIIS, Thais de. Compensação Tributária e Denúncia Espontânea: Uma análise crítica da jurisprudência do STJ. In Estudos de direito processual e tributário e em homenagem ao Ministro Teori Zavascki. Belo Horizonte: D'Placido, 2018, p.1161.

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 pletera 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.

5. Ainda que não se considerasse que a compensação configura, na hipótese específica destes autos, uma modalidade de pagamento da dívida tributária, ganha relevo o fato de a compensação ter sido realizada de ofício, pois demonstra que o Fisco suprimiu até mesmo a possibilidade de o contribuinte, depois de receber o valor que lhe era devido, resolver aderir à forma favorecida de pagamento, prevista no art. 9o. da MP 303/06.

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 feito 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)

Por fim, ainda em relação aos recentes precedentes do STJ, em especial o decidido no AgInt nos EDcl nos EREsp 1657437, sem efeitos vinculantes no âmbito do CARF, cumpre esclarecer que seu principal fundamento para não equiparar a compensação à denúncia espontânea é o fato de que se a compensação pleiteada não for homologada implicará a incidência de encargos moratórios. Contudo, com a devida vênia, é importante ressaltar que caso

a compensação declarada venha a ser objeto de não homologação, o débito que se pretendeu compensar, *ainda que considerada inicialmente a ocorrência de denúncia espontânea*, será cobrado *de qualquer forma* com a incidência dos mesmos encargos moratórios aplicáveis caso a confissão não fosse considerada espontânea (multa de mora e juros moratórios), sem prejuízo, nesse último caso, de aplicação de multa isolada de 50% sobre o valor débito que se pretendeu compensar, a teor do que dispõe o § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Por essas razões, voto por CONHECER e DAR provimento ao recurso especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto