



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12448.919684/2011-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-005.723 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 16 de setembro de 2021  
**Recorrente** TABRIZA BRASIL EMPREENDIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Marcelo José Luz de Macedo (relator), José Eduardo Dornelas Souza, Bianca Felicia Rothschild e Lucas Esteves Borges, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Bianca Felicia Rothschild, Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo ("DRJ/SPO"), o qual será complementado ao final:

Em 05/04/2007, o interessado supra qualificado entregou por via eletrônica a Declaração de Compensação de fls. 02/05 (PER/DCOMP 25724.99758.050407.1.3.04-0869) na qual declara a compensação de pretensão crédito de pagamento indevido ou a maior informado anteriormente no PER/DCOMP 18856.03737.060704.1.3.04-9602.

Pelo Despacho Decisório de fls. 10, a autoridade fiscal homologou parcialmente a compensação, com a seguinte fundamentação:

### 3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

A análise do direito creditório está limitada ao valor do "crédito original na data de transmissão" informado no PER/DCOMP, correspondendo a R\$ 59.176,45

Valor do crédito original reconhecido: R\$ 5.834,78

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas parcialmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Características do DARF discriminado no PER/DCOMP

PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DE RECEITA	VALOR TOTAL DO DARF	DATA DE ARRECADACÃO
31/12/2003	2362	311.640,22	31/05/2004

Diante do exposto, HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada.

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/07/2011.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
77.174,14	15.434,82	34.273,03

Para conferência dos pagamentos localizados nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP e suas utilizações, detalhamento da compensação efetuada, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), menu "Onde Encontro", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".  
Enquadramento legal: Arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 908, de 2008.

Cientificado por via postal em 21/07/2011 (fls. 43/45), o sujeito passivo apresentou em 22/07/2011 a Manifestação de Inconformidade de fls. 07/09 informando que havia pleiteado a compensação de débitos tributários com créditos oriundos de pagamento indevido ou a maior através dos seguintes PER/DCOMP:

18856.03737.060704.1.3.04-9602, 12209.29209.281205.1.7.04-0179,  
25993.06114.281205.1.3.04-2789, 34932.24151.281205.1.7.04-4008,  
07618.81028.281205.1.7.04-8926, 00200.24876.281205.1.7.04-1745,  
29266.05034.281205.1.7.04-8324, 21557.63146.040106.1.3.04-5519,  
03133.56095.100206.1.3.04-3276, 19906.34299.080606.1.3.04-2619,  
34508.22490.100706.1.3.04-0192, 06640.10142.300306.1.3.04-3964,  
20076.63575.100506.1.3.04-9460, 27018.07166.090806.1.3.04-7950,  
05612.04363.090806.1.3.04-7008, 08019.99938.080906.1.7.04-1850,  
22274.12087.051006.1.3.04-5840, 03485.47250.101006.1.3.04-3145,  
32601.40816.120207.1.7.04-4189, 01016.44788.270907.1.7.04-7852,  
**25724.99758.050407.1.3.04-0869.**

Argumenta a manifestante que o crédito pleiteado é comprovadamente existente e suficiente. A suposta insuficiência apontada pelo Fisco decorre de equívoco na computação dos valores utilizados no PER/DCOMP 18856.03737.060704.1.3.04-9602, no montante de R\$ 301.909,34, pois o valor correto seria de R\$ 254.101,42, conforme documentos acostados aos autos.

Sendo assim, requer o reconhecimento do crédito e o consequente cancelamento da cobrança do débito.

Em sessão de 25/04/2019, a DRJ/SPO julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte. Nos fundamentos do voto do relator (fls. 57/59 do *e-processo*):

Alega a manifestante que haveria um erro no cômputo dos créditos utilizados nas compensações acima, pois apenas o montante de R\$ 254.101,42 teria sido utilizado no PD 18856.03737.060704.1.3.04-9602, e não o valor de R\$ 301.909,34 indicado pela autoridade fiscal.

É equívocado o argumento do contribuinte. Conforme se verifica às fls. 53/54, o referido PD foi apresentado em 06/07/2004 e nele foram declaradas compensações de débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL referentes a dezembro de 2003 vencidos em 30/01/2004. Tais débitos compensados totalizavam R\$ 254.101,42, segundo informado na Dcomp, e não incluíam a multa de mora devida, mas tão somente consideravam o principal e os juros de mora.

DÉBITOS COMPENSADOS	
CNPJ DO DÉBITO: 05.115.260/0001-26	
GRUPO DO TRIBUTO: IRPJ	
CÓDIGO DA RECEITA : 2362-1 IRPJ - Demais PJ obrigadas ao lucro real/Estimativa mensal	
PERÍODO DE APURAÇÃO/EXERCÍCIO/ANO-CALENDÁRIO: Dez. / 2003	
DATA DE VENCIMENTO: 30/01/2004	
NÚMERO DO PROCESSO:	
PRINCIPAL	59.765,52
MULTA	0,00
JUROS	2.773,12
TOTAL:	62.538,64
CNPJ DO DÉBITO: 05.115.260/0001-26	
GRUPO DO TRIBUTO: CSLL	
CÓDIGO DA RECEITA : 2484-1 CSLL - Demais PJ que apuram o IRPJ com base em estimativa mensal	
PERÍODO DE APURAÇÃO/EXERCÍCIO/ANO-CALENDÁRIO: Dez. / 2003	
DATA DE VENCIMENTO: 30/01/2004	
NÚMERO DO PROCESSO:	
PRINCIPAL	183.068,41
MULTA	0,00
JUROS	8.494,37
TOTAL:	191.562,78
TOTAL DOS DÉBITOS COMPENSADOS	254.101,42

Vale ressaltar que, conforme determinava a IN SRF nº 210/2002, vigente à época da entrega da indigitada DComp:

*Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação. (Redação dada pela IN SRF nº 323/2003)*

E, o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 define os acréscimos legais incidentes sobre débitos em atraso [...]

Assim, sobre os débitos compensados em atraso incidem a multa de mora de 0,33% ao dia, limitada a 20%, os juros de mora calculados com base na taxa Selic até o mês anterior e juros de 1% no mês de compensação. No presente caso, teríamos:

Vencimento dos débitos compensados:	30/01/2004
Data da compensação:	06/07/2004
% juros de mora devidos (Selic fev-jun/2004 + 1%)	7,10%
% multa de mora devida	20,00%
Valor do principal compensado (2 débitos)	242.833,93
Multa de mora devida (2 déb)	48.566,79
Juros de mora devidos (2 déb)	17.241,21
Crédito compensado (valor em 06/07/2004)	308.641,93
Data do crédito (recolhimento)	31/05/2004
% Selic jun/2004 + 1%	2,23%
Crédito original compensado (valor em 31/05/2004)	301.909,35

Sendo assim, fica evidenciado que o valor do crédito considerado no demonstrativo que acompanha o despacho decisório está correto (há uma desprezível diferença de R\$ 0,01), não se sustentando a alegação da manifestante.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário por meio do qual alega que o equívoco do acórdão *a quo* reside no fato de este não ter considerado o instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN, o qual deve ser aplicado também aos casos de compensação.

Nas palavras do próprio contribuinte (fls. 81 do *e-processo*):

[...] o equívoco da decisão recorrida no particular decorre do cômputo indevido de multa moratória aos valores extintos pela PER/DCOMP n.º 18856.037.060704-1-3.04-9602, na medida em que aquelas compensações extinguiram espontaneamente os débitos em questão na forma prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), especialmente porque o Fisco somente tomou conhecimento da infração por ocasião da compensação realizada em 06.07.2004, às 09:25h (data de entrega da citada PER/DCOMP), já que a DCTF retificadora que espelhou os débitos extintos por compensação foi apresentada posteriormente, também em 06.07.2004, às 09:54 h (doc. 02).

4.1.3. Nesse contexto, como se verá adiante, a imposição de multa de mora aos débitos compensados naquela PER/DCOMP contraria frontalmente (i) o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, (ii) as determinações contidas na Nota Técnica COSIT n.º 1/2012, (iii) o entendimento do Ministro da Fazenda que deu ensejo ao Ato Declaratório PGFN n.º 04/2011 e (iv) a jurisprudência consolidada nas esferas judicial e administrativa.

É o relatório do necessário.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

## Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 08/08/2019 (fls. 65 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 09/09/2019 (fls. 75 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

## Mérito

Como visto pelo breve relato do caso, pretende o contribuinte a utilização de crédito tributário decorrente de um pagamento maior da estimativa mensal de IRPJ referente ao mês 12/2003.

Ocorre que, segundo consta nas Informações Complementares da Análise de Crédito, o crédito pleiteado no PER/DCOMP inicial foi integralmente reconhecido e utilizado em várias compensações apresentadas pelo contribuinte, restando apenas o valor de R\$ 5.834,78 para a compensação objeto do presente processo (fls. 11 do *e-processo*):

Utilização do(s) pagamento(s) encontrado(s) para o(s) DARF discriminado(s) no PER/DCOMP:

Número do Pagamento	Valor Original Total	Processo (Pr) / PerDcomp (PD) / Débito (Db)	Valor original Utilizado	Valor original Disponível
4463611628	311.640,22	PD: 18856.03737.060704.1.3.04-9602 ✓	301.909,34	-
		PD: 12209.29209.281205.1.7.04-0179	12,00	✓
		PD: 25993.06114.281205.1.3.04-2789 ✓	31,22	✓
		PD: 34932.24151.281205.1.7.04-4008	13,39	✓
		PD: 07618.81028.281205.1.7.04-8926	76,78	✓
		PD: 00200.24876.281205.1.7.04-1745	14,75	✓
		PD: 29266.05034.281205.1.7.04-8324	211,80	✓
		PD: 21557.63146.040106.1.3.04-5519 ✓	10,36	✓
		PD: 03133.56095.100206.1.3.04-3276 ✓	148,27	✓
		PD: 19906.34299.080606.1.3.04-2619 ✓	396,47	✓
		PD: 34508.22490.100706.1.3.04-0192 ✓	129,46	✓
		PD: 06640.10142.300306.1.3.04-3964 ✓	205,21	✓
		PD: 20076.63575.100506.1.3.04-9460 ✓	383,64	✓
		PD: 27018.07166.090806.1.3.04-7950 ✓	8,10	✓
		PD: 05612.04363.090806.1.3.04-7008 ✓	98,23	✓
		PD: 08019.99938.080906.1.7.04-1850 ✓	105,36	✓
		PD: 22274.12087.051006.1.3.04-5840 ✓	600,78	✓
		PD: 03485.47250.101006.1.3.04-3145 ✓	637,09	✓
		PD: 32601.40816.120207.1.7.04-4189	715,21	-
		PD: 01016.44788.270907.1.7.04-7852 ✓	97,98	5.834,78
		<b>Valor Total</b>	<b>305.805,44</b>	<b>5.834,78</b>

Sucedo que, segundo informa o contribuinte, o referido montante seria equivocado, pois que calculado incluindo-se valores relativos a uma suposta multa de mora, a qual, contudo, seria inexistente, em razão do disposto no artigo 138 do CTN, o qual dispõe sobre o instituto da denúncia espontânea.

Vejamos então mais uma vez o que afirmou a instância *a quo* (fls. 59 do *e-processo*):

sobre os débitos compensados em atraso incidem a multa de mora de 0,33% ao dia, limitada a 20%, os juros de mora calculados com base na taxa Selic até o mês anterior e juros de 1% no mês de compensação. No presente caso, teríamos:

Vencimento dos débitos compensados:	30/01/2004
Data da compensação:	06/07/2004
% juros de mora devidos (Selic fev-jun/2004 + 1%)	7,10%
% multa de mora devida	20,00%
Valor do principal compensado (2 débitos)	242.833,93
Multa de mora devida (2 déb)	48.566,79
Juros de mora devidos (2 déb)	17.241,21
Crédito compensado (valor em 06/07/2004)	308.641,93
Data do crédito (recolhimento)	31/05/2004
% Selic jun/2004 + 1%	2,23%
Crédito original compensado (valor em 31/05/2004)	301.909,35

Sendo assim, fica evidenciado que o valor do crédito considerado no demonstrativo que acompanha o despacho decisório está correto (há uma desprezível diferença de R\$ 0,01), não se sustentando a alegação da manifestante.

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

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

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

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

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

A denúncia espontânea afasta, portanto, a responsabilidade por infrações tributárias. Porém, 'se for o caso', ela deve ser acompanhada pelo pagamento do tributo devido e dos juros de mora; se o valor do tributo não for ainda conhecido, por depender de apuração, deve ser efetuado, no lugar do pagamento, o depósito da quantia arbitrada pela autoridade administrativa. (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. rev. e atual São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 451)

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

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

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

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

6. Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que revestese de contraditio in terminis impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar "multa", cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal". (AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 737.506 RS 2006/ 00098624)

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

E, como mencionado acima, a discussão posta é saber se a compensação se equipara ao pagamento e se, naquele caso, admitir-se-ia a denúncia espontânea e, por

consequência, estaria afastada a incidência da multa de mora, incidindo sobre o principal apenas os juros (recomposição monetária dos valores) pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária.

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

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

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

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

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

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II a compensação; (...)

Esclareça-se que os institutos do pagamento e da compensação se assemelham. No pagamento, o contribuinte entrega dinheiro em espécie à Fazenda Pública para quitar o débito tributário. Na compensação, por sua vez, ao invés de entregar dinheiro, o contribuinte utiliza como "moeda de troca" um crédito que possui junto àquela Fazenda Pública, mas que tem o mesmo objetivo, qual seja: quitar o tributo e, assim, ver extinto o crédito tributário devido.

No âmbito federal, dentre outros dispositivos, a compensação é regulada pelo disposto no artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996. E a leitura do parágrafo 2º deste dispositivo não deixa dúvidas quanto ao efeito da compensação: a extinção do crédito tributário. Veja-se:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (...)

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

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

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9º. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIRSE 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.

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. (...)

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

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

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

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

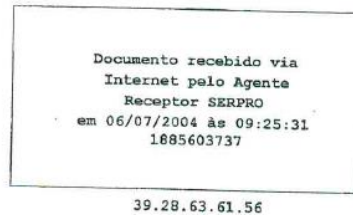
No presente caso, há que se ressaltar que não se discute a quitação integral do débito tributário. Como houve o reconhecimento da integralidade do crédito indicado no pedido de compensação, caso não fosse considerada como devida a multa de mora, o débito estaria integralmente quitado. Este débito só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

O contribuinte inclusive fez questão de ressaltar que a compensação foi feita antes mesmo da retificação de sua DCTF, veja-se novamente (fls. 81 do *e-processo*):

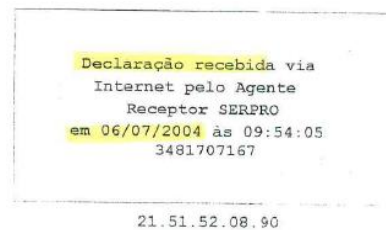
[...] o equívoco da decisão recorrida no particular decorre do cômputo indevido de multa moratória aos valores extintos pela PER/DCOMP nº 18856.037.060704-1-3.04-9602, na medida em que aquelas compensações extinguíram espontaneamente os débitos em questão na forma prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN),

especialmente porque o Fisco somente tomou conhecimento da infração por ocasião da compensação realizada em 06.07.2004, às 09:25h (data de entrega da citada PER/DCOMP), já que a DCTF retificadora que espelhou os débitos extintos por compensação foi apresentada posteriormente, também em 06.07.2004, às 09:54 h (doc. 02).

Com efeito, o contribuinte transmitiu a PER/DCOMP n.º 18856.037.060704-1-3.04-9602 em 06/07/2004 às 09:25 (fls. 154 do *e-processo*):



Já a DCTF retificadora, na qual foram informados os débitos de IRPJ e CSLL compensados, foi transmitida na mesma data de 06/07/2004 às 09:54, ou seja, após a transmissão da declaração acima mencionada (fls. 162 do *e-processo*):



Acerca do tema, a jurisprudência administrativa ainda é de certa forma oscilante, mas pedimos licença para transcrever alguns julgados os quais admitiram o aproveitamento do instituto mediante quitação do tributo por meio da compensação:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. A denúncia espontânea também se configura com a quitação do tributo formalizada por meio de compensação, pleiteada anterior ou contemporaneamente à declaração do débito, devendo ser afastada a imposição da multa de mora. (Número do Processo 10675.900823/200813 Acórdão n.º 1801002.053 Data 30/07/2014)

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A correta declaração e o pagamento ou compensação antes de qualquer medida de fiscalização são requisitos para o reconhecimento da denúncia espontânea. (Número do Processo 10680.726869/201191 Acórdão n.º 3301003.218 Sessão de 22/02/2017)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já teve a oportunidade de decidir pela possibilidade de a compensação atrair a aplicação do instituto da denúncia espontânea:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE A compensação é hipótese de extinção do crédito tributário contida na acepção do termo “pagamento” insito no art. 138 do CTN. (Número do Processo 15374.000506/200561 Acórdão n.º 9101003.559 Sessão de 05/04/2018)

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

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.

1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.

2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.

3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1136372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 18/05/2010) (destacou-se)

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

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Redator designado.

Com as devidas vêniãs, discorda-se da posição adotada pelo I. Relator.

O entendimento da maioria qualificada da Turma foi de não considerar a compensação de débitos como apta a configurar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, pelos seguintes fundamentos.

Sobre o tema, há de se considerar, de início, o julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, sob o rito dos recursos representativos de controvérsia repetitiva, previsto no art. 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, Código de Processo Civil então vigente.

Quando do julgamento do REsp nº 1.149.022/SP, a matéria foi objeto de decisão, conforme respectivo acórdão, publicado em 24/06/2010 com a seguinte ementa:

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

Nos termos dessa decisão judicial repetitiva, uma vez caracterizado o instituto da denúncia espontânea, devem ser excluídas as multas pecuniárias, entre as quais se encontra a multa de mora.

Tal entendimento, contudo, não deve prevalecer no caso sob julgamento, uma vez que os presentes autos trazem a peculiaridade de se considerar que a compensação possa ser equivalente ao pagamento, o que não foi enfrentado naquele repetitivo do STJ.

Veja-se que, para fins de caracterização da denúncia espontânea, todo o racional da decisão acima reproduzida pauta-se na quitação, ou seja, no pagamento integral do tributo.

Assim, não se aplica ao presente julgamento a regra do art. 62 do Anexo II do RICARF, uma vez que, quanto ao fundamento do crédito tributário em discussão, inexistente “decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)” (§1º, inc. II, “b”, do art. 62 do Anexo II do RICARF/2015).

Tendo em vista que não se aplica ao caso o entendimento firmado em sede de recurso repetitivo pelo STJ, o colegiado é livre para fundamentar a decisão.

Por compreender que compensação e pagamento constituem duas modalidades distintas de extinção do crédito tributário, entende-se que não cabe estender o benefício da denúncia espontânea à compensação, pois o art. 138 do CTN se refere tão-somente a pagamento. Esse também é o entendimento da 1ª Seção do STJ, o qual tem sido adotado por parte dos membros da CSRF, como se vê de recentes decisões de sua 1ª Turma.

Cumprе citar o Acórdão n.º 9101-004.078, julgado na sessão de 13 de março de 2019, que trouxe a seguinte ementa:

*“DENUNCIA 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”.*

Naquela ocasião, o Relator, após observar que a questão da equiparação da compensação a pagamento, para fins de denúncia espontânea, não era pacífico no STJ, inexistindo, até o momento, posicionamento em sede de recurso repetitivo (art. 1.036, do CPC) no âmbito daquele Tribunal, consignou que:

“(…)

*Contudo, a partir da decisão acima transcrita – Resp 1.657.437/RS, o tema subiu, através de Embargos de Divergência, para julgamento por parte da 1ª Seção do STJ, a qual tem a incumbência de uniformizar os julgamentos exarados pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, competentes para julgamento naquele Tribunal em matéria tributária.*

*Veja-se decisão da C. 1ª Seção do E. STJ, exarada em setembro/2018:*

AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. n.º 1.657.437/RS (2017/00461010)

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA

Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ

Data do Julgamento: 12/09/2018

Data da Publicação: DJe 17/10/2018

EMENTA TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

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.

(…)” (grifou-se).

Pelo exposto, voto por não dar provimento ao Recurso Voluntário

(assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros

Fl. 15 do Acórdão n.º 1301-005.723 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12448.919684/2011-14