Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13603.720049/2008-09

Processo nº	13603.720049/2008-09
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1301-005.625 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de agosto de 2021
Recorrente	BEKAERT DO BRASIL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)
Ano-calendário: 2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA ACOMPANHADA DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Apenas o pagamento *stricto sensu* ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa são hipóteses aptas a configurar a denúncia espontânea. A compensação, o depósito judicial e as demais hipóteses do art. 156 do CTN não são aplicáveis ao caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a conversão em diligência proposta pelo relator, que restou acompanhado pelos Conselheiros Lucas Esteves Borges e Marcelo José de Macedo. Assim, votaram por rejeitar a diligência os Conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros, José Roberto Adelino da Silva e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Quanto ao mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, consoante conclusões majoritárias registradas no Voto do relator, na forma prevista no art. 63, §8º. do Anexo II ao RICARF. Manifestou intenção de apresentar Declaração de Voto a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Bianca Felicia Rothschild, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jose Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 02-24.345, proferido pela 3ª Turma da DRJ/BHE, que, ao apreciar a manifestação de inconformidade apresentada, entendeu, por unanimidade de votos, julgá-la improcedente, para não homologar as compensações em litígio.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

> Trata-se de Declaração de Compensação (DCOMP), mediante utilização de "IRRF — Juros sobre Capital Próprio", no valor total de R$ 3.784.324,15 ocorrido no decorrer do ano-calendário de 2003.
>
> 2. As compensações declaradas pelo contribuinte sinteticamente:

		Crédito Utilizado		Débitos Compensados		
Data	Documento	Origem	Valor	Código	Valor	Vencimento
14/10/2003	12985.89423.141003.1.3.06-7060	IRRF-Juros s/Cap Próprio	R$ 2.901.000,00	9453	R$ 267.975,00	05/02/2003
				9453	R$ 270.000,00	05/03/2003
				9453	R$ 270.000,00	09/04/2003
				9453	R$ 554.025,00	07/05/2003
				9453	R$ 303.750,00	04/06/2003
				9453	R$ 303.750,00	09/07/2003
				9453	R$ 303.750,00	06/08/2003
				9453	R$ 310.500,00	03/09/2003
				9453	R$ 317.250,00	08/10/2003
10/11/2003	25069.99523.101103.1.7.06-2065*	IRRF-Juros s/Cap Próprio	R$ 290.250,00	9453	R$ 290.250,00	05/11/2003
01/04/2008	35978.95852.010408.1.7.06.6147**	IRRF-Juros s/Cap Próprio	R$ 290.250,00	9453	R$ 290.250,00	10/12/2003
06/01/2004	22709.10704.060104.1.3.06-5487	IRRF-Juros s/Cap Próprio	R$ 302.824,15	9453	R$ 302.824,15	07/01/2004
* Retificadora da original protocolizada em 05/11/2003						
** Retificadora da original protocolizada em 09/12/2003						

> ***Apreciação da DRF Belo Horizonte***
>
> 3. A análise do documento protocolizado pelo contribuinte foi efetuada pela DRF através do Despacho Decisório n° 568, anexado As fls. 52 a 57, exarado aos 27/05/2008, onde resumidamente:
>
> 3.1 Reconhece ao contribuinte o direito à utilização da totalidade do crédito utilizado nas DCOMP's, no valor de R$3.784.324,15, a titulo de IRRF- Juros sobre Capital Próprio.
>
> 3.2 Tendo em vista o direito de credito reconhecido, HOMOLOGA PARCIALMENTE a compensação declarada pelo contribuinte, nos seguintes termos:
>
> *"(..)decido reconhecer o crédito de IRRF suscitado pelo contribuinte neste processo, pelo valor original de R$ 3.784.324,15; homologando-se parcialmente as compensações pleiteadas, vez que os débitos nela declarados, acrescidos dos encargos moratórios, deixaram de ser cobertos em sua integralidade pelo crédito reconhecido".*
>
> 3.3 Efetuado o *"encontro de contas"*, a DRF apurou um saldo de débitos não compensados no importe de R$ 692.558,45, discriminado à fl. 56 e constante do *"extrato do processo"* anexado às fls. 61 a 64 do processo.
>
> 4. 0 contribuinte foi cientificado do procedimento aos 12/0 008, conforme AR - Aviso de Recebimento anexado à fl. 66. Irresignado, apresenta em 11/07/2008 a manifestação de inconformidade anexada às fls. 67 a 84, onde resumidamente argumenta:
>
> 4.1 *"(...)são quatro as declarações de compensações analisadas, que perfazem o montante de R$ 3.784.324,15(4 sendo idêntico o valor do crédito pleiteado e dos débitos compensados".*

4.2 "(..) *a autoridade .fiscal acresceu aos débitos vencidos seus respectivos encargos moratórios, o que culminou com a suposta insuficiência do crédito e com a exigência da parcela do principal não coberta pelo direito creditório reconhecido". Acrescenta* que o valor do principal exigido pelo fisco importa em R$ 692.558,45, que, acrescido de encargos (multa e juros) alcança a importância de R$ 1.267.876,96.

4.3 Tece diversas considerações acerca da compensação tributária, concluindo que *"a apresentação da declaração de compensação só é exigível para as compensações decorrentes de créditos nascidos a partir de 2002, após o inicio da vigência da MP n°66/02".*

4.3.1 Neste contexto, argumenta que *"quando do nascimento da obrigação tributária, a contribuinte já dispunha de créditos em valor suficiente para a quitação dos débitos, de acordo com a sistemática da compensação pelo encontro de contas".* Ou seja, *"o valor do principal devido já havia sido efetivamente pago pela contribuinte, via retenções de IRRF maior, anteriores, inclusive, ao surgimento da obrigação tributária".*

4.3.2 Com este argumento, afirma que *"a transmissão da PER/DCOMP pela contribuinte apenas ratificou a quitação tempestiva de seus débitos por meio da oposição de créditos de igual natureza, fato que há de ser reconhecido pela autoridade administrativa".*

4.4 *"(..)em uni processo de compensação, a atividade do fisco deve se ater aferição da regularidade do pagamento, ou seja, à autoridade fiscal cabe apenas verificar se existem créditos líquidos e certos, aptos a ensejar a quitação dos respectivos débitos. Em outras palavras, os débitos informados pelo contribuinte não podem ser alterados aleatoriamente".* Ilustra com passagem de *Luciano Amaro.*

4.4.1 Desta feita, a firma que *"caso entenda pela existência de outros débitos, o Fisco deverá inscrevê-los em divida ativa (se já constituídos) ou lança-los por meio de auto de infração ".Acrescenta* ainda que *"inexiste competência do .fisco para imputar débitos não declarados a créditos reconhecidos, razão pela qual não se pode admitir a alteração unilateral pela autoridade. fiscal dos débitos informados em PER/DCOMP".*

4.4.2 "Existindo na apuração diferenças não declaradas, caberia ao fisco desincumbir-se de seu dever de constituição do crédito tributário por meio do lançamento, o que não ocorreu. Por tal razão, em se tratando de fatos geradores mensais ocorridos ao longo do ano de 2003, eventuais créditos referentes aos meses de janeiro a julho já foram alcançados pela decadência".

4.5 Em outra linha argumentativa, alega que *"já se encontram totalmente prescritos os débitos de IRRF dos dois primeiros trimestres de 2003. Considerando que não houve inscrição em divida ativa, não há interrupção da prescrição".* Para amparo de seus argumentos invoca o art. 174 do CTN.

4.6 O manifestante rechaça ainda a aplicação do art. 28 da IN SRF n° 600, de 2005, em *"decorrência de um principio geral do Direito, qual seja, o da irretroatividade das normas jurídicas ".Aduz* que *"a compensação à qual se pretende imputar multa e juros foi transmitida em 14.10.2003, dois anos antes do advento da referida instrução normativa*

4.7 *"Apesar de a IN SRF n" 600/2005 determinar que a compensação deva ser proporcional, imputando-se parte do valor principal e parte dos juros, o critério adotado pela lei é de imputar os pagamentos primeiro nos juros e só depois no principal".* Busca em amparo de seu argumento os art. 993 do Código Civil de 1916, no art. 354 do Código Civil de 2002, e no art. 1° da Lei n°4.414, de 1964. Ilustra com Acórdão do Conselho de Contribuintes, do TRF da 4a Região e do STJ. Transcreve ainda voto prolatado pelo Juiz Relator *Leandro Paulsen.*

4.7.1 Com este argumento propugna pelo recálculo da evolução do direito creditório, embasado nas regras do Código Civil.

Documento nato-digital

> 4.8 Por fim, pleiteia o acolhimento da Manifestação de Inconformidade, pela reforma do Despacho Decisório e a homologação das compensações declaradas, expressa ou tacitamente.
>
> 5. Tendo ern vista a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, o processo foi encaminhado a esta DRJ, para solução do litígio (fl. 301).

Na sequência, foi proferido o acórdão recorrido, que julgou improcedente a Impugnação, com o seguinte ementário:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
>
> Ano-calendário: 2003
>
> COMPENSAÇÃO TRIBUTARIA - OPERACIONALIZAÇÃO
>
> A compensação tributária obedece a regras especificas, previstas na legislação tributária. As regras para o encontro de contas estão expressamente determinadas nesta legislação e devem ser obedecidas integralmente. Neste contexto, os débitos compensados após o vencimento sofrem a incidência dos acréscimos moratórios previstos em lei, ou seja, juros e multa, até a data da entrega da Declaração de Compensação.
>
> CONFISSÃO DE DÍVIDA.
>
> Em face do que dispõe a legislação tributária, os débitos declarados e indevidamente compensados configuram confissão de divida, constituindo-se as declarações apresentadas como instrumentos hábeis e suficientes à exigência dos referidos débitos.
>
> PRESCRIÇÃO
>
> O prazo prescricional de cobrança do crédito tributário confessado mediante a entrega da declaração de compensação, interrompido com a apresentação desta declaração à RFB, tem sua contagem reiniciada na data em que a não-homologação da compensação torna-se definitiva na esfera administrativa.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, sem juntada de novos documentos, pugnando pelo provimento de seu recurso.

É o Relatório.

Documento nato-digital

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Da Análise do Recurso Voluntário

Trata-se de pleito compensatório, onde se utiliza de IRRF – Juros sobre Capital Próprio, no valor de R$ 3.784.324,15, ocorrido no decorrer do ano-calendário de 2003. As compensações declaradas pelo contribuinte estão resumidas a seguir:

		Crédito Utilizado		*Débitos Compensados*		
Data	Documento	Origem	Valor	Código	Valor	Vencimento
14/10/2003	12985.89423.141003.1.3.06-7060	IRRF-Juros s/Cap Próprio	R$ 2.901.000,00	9453	R$ 267.975,00	05/02/2003
				9453	R$ 270.000,00	05/03/2003
				9453	R$ 270.000,00	09/04/2003
				9453	R$ 554.025,00	07/05/2003
				9453	R$ 303.750,00	04/06/2003
				9453	R$ 303.750,00	09/07/2003
				9453	R$ 303.750,00	06/08/2003
				9453	R$ 310.500,00	03/09/2003
				9453	R$ 317.250,00	08/10/2003
10/11/2003	25069.99523.101103.1.7.06-2065*	IRRF-Juros s/Cap Próprio	R$ 290.250,00	9453	R$ 290.250,00	05/11/2003
01/04/2008	35978.95852.010408.1.7.06.6147**	IRRF-Juros s/Cap Próprio	R$ 290.250,00	9453	R$ 290.250,00	10/12/2003
06/01/2004	22709.10704.060104.1.3.06-5487	IRRF-Juros s/Cap Próprio	R$ 302.824,15	9453	R$ 302.824,15	07/01/2004
* Retificadora da original protocolizada em 05/11/2003						
** Retificadora da original protocolizada em 09/12/2003						

O Despacho Decisório reconheceu integralmente o crédito pleiteado, mas homologou parcialmente as compensações declaradas. Isso porque, efetuado o "encontro de contas", a DRF apurou um saldo de débitos não compensados no importe de R$ 692.558,45, discriminado à fl. 56 e constante do "extrato do processo" anexado às fls. 61 a 64 do processo.

DCOMP	Débito Declarado	Valor Compensado	Diferença/Saldo Devedor
12985.89423.141003.1.3.06-7060	R$ 2.901.000,00	R$ 2.901.000,00	R$ -
25069.99523.101103.1.7.06-2065	R$ 290.250,00	R$ 190.765,70	R$ 99.484,30
35978.95852.010408.1.7.06-6147	R$ 290.250,00	R$ -	R$ 290.250,00
27709.10704.060104.1.3.06-5487	R$ 302.824,15	R$ -	R$ 302.824,15
	R$ 3.784.324,15	**R$ 3.091.765,70**	**R$ 692.558,45**

Em sede de manifestação de inconformidade, o contribuinte discorda do procedimento realizado, seja porque, em sua ótica, não existem encargos moratórios no caso em apreço, seja porque não realizou a declaração de tais encargos moratórios, seja porque a imputação não é instituto compatível com a declaração de compensação.

As razões aduzidas foram analisadas pela DRJ, que decidiu por rejeitá-las, julgando improcedente a manifestação de inconformidade e não homologar as compensações em litígio.

Cientificado, o contribuinte ingressa com recurso voluntário, onde renova suas alegações iniciais.

Pois bem.

A controvérsia envolve a interpretação do art. 138 do CTN, a seguir reproduzido:

Documento nato-digital

> 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.

Compreendo que o intento do dispositivo é estimular o infrator à regularidade fiscal, eximindo-o de multa moratória, dispensando o Fisco de realizar a atividade fiscalizatória. Para que configure a denúncia espontânea da obrigação tributária, a norma exige (a) comunicação espontânea da infração à autoridade fazendária, sem que qualquer indicativo de procedimento prévio da fiscalização (parágrafo único); (b) acompanhada do pagamento do tributo e juros de mora devidos, ou depósito do *quantum* apurado pela administração (*caput*).

Nesse contexto, o STJ firmou entendimento de que não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados previamente pelo contribuinte e recolhidos fora de prazo de vencimento. Aludido entendimento gerou a Súmula 360/STJ: *"o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamentos por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*".

Ou seja, na hipótese de débitos declarados em DCTF, GFIP ou documento equivalente, a própria declaração do sujeito passivo constitui o crédito tributário, tornando desnecessária qualquer outra providência pelo Fisco, razão pela qual o recolhimento do tributo fora do prazo não caracteriza denúncia espontânea, incidindo os encargos legais decorrentes de seu inadimplemento.

Observe-se que o **fundamento** da Súmula nº 360 do STJ deriva da natureza jurídica da DCTF, GFIP ou outra declaração com idêntica função, uma vez que, formalizando a existência do crédito tributário, possuem as declarações o efeito de suprir a necessidade de constituição do crédito por meio de lançamento e de qualquer ação fiscal para a cobrança do crédito. A jurisprudência do STJ restou absolutamente sedimentada com a decisão proferida no REsp nº 962.379, julgado sob os auspícios do art. 543-C do CPC, nestes termos:

> "TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.
>
> 1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.
>
> 2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.
>
> (REsp 962379/RS, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 28/10/2008)

Documento nato-digital

Assim, de acordo com essa jurisprudência, de observação obrigatória pelos membros deste Conselho, a espontaneidade da denúncia é afastada quando transmite-se declaração constitutiva do crédito tributário **e** o tributo é pago após o prazo legal de vencimento, já que a aludida declaração substitui o lançamento fiscal. Porém, **enquanto o contribuinte não prestar a declaração**, mesmo que recolha o tributo fora do prazo legal, desde que pelo valor integral, **permanece a possibilidade de fazer o pagamento do tributo sem a incidência da multa moratória**, pois nesse caso inexiste qualquer instrumento supletivo da ação fiscal.

Portanto, inexigível será a multa de mora, caso a confissão e o pagamento se ocorram de forma espontânea. Sem esse "prêmio", nenhum benefício teria o contribuinte e melhor seria aguardar a atuação da autoridade fazendária.

Porém, compulsando os autos, não encontro prova de que os débitos compensados não foram anteriormente declarados via DCTF, necessitando, por esse motivo, instrução complementar.

Ante ao exposto, conduzo meu voto, no sentido de converter o julgamento em diligência para que a autoridade administrativa da unidade de origem informe se os débitos compensados foram previamente declarados via DCTF, acostando, inclusive, cópia das DCTFs do período, original e retificadoras, se houver.

Como fui vencido nessa proposta, adentra-se ao mérito.

No Mérito

Quanto ao mérito, não há como reconhecer o pleito do contribuinte, em face da inexistência de prova a ensejar a aplicação do artigo 138 do CTN.

Com efeito, a espontaneidade da denúncia é afastada quando se transmite declaração constitutiva do crédito tributário **e** o tributo é pago após o prazo legal de vencimento, já que a aludida declaração substitui o lançamento fiscal.

Assim, mostra-se imprescindível prova de que o contribuinte realizou a compensação antes da entrega da DCTF ou de qualquer outra declaração com idêntica função, e esta prova, como se viu, inexiste nos autos.

Conclusão

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, por ausência de prova.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Declaração de Voto

Manifestei interesse em apresentar Declaração de voto, apenas para esclarecer os fundamentos da decisão. Isto porque, apesar de o Colegiado ter negado provimento ao recurso do contribuinte por unanimidade, a maioria findou acompanhando o I. Relator pelas conclusões.

Documento nato-digital

O fundamento do I. Relator para negar provimento ao recurso foi a insuficiência de provas, após restar vencido quanto à conversão do julgamento em diligência. Não obstante, a maioria do Colegiado rejeitou de pronto o pedido de diligência, pois entendeu não ser possível o benefício da denúncia espontânea, quando a confissão de dívida é acompanhada de compensação.

Vejamos o texto legal que dispõe acerca da denúncia espontânea:

> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, **do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa**, quando o montante do tributo dependa de apuração.
>
> Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (grifado)

O CTN foi preciso ao elencar quais as formas de extinção do crédito tributário, dentre as previstas em seu art. 156, que trata da extinção do crédito tributário, estão aptas a serem consideradas para fins de aplicação do Instituto: pagamento ou depósito administrativo, somente.

Vejamos o art. 156:

> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
>
> I - **o pagamento**;
>
> II - a compensação;
>
> III - a transação;
>
> IV - remissão;
>
> V - a prescrição e a decadência;
>
> VI - a conversão de depósito em renda;
>
> VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
>
> VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
>
> IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
>
> X - a decisão judicial passada em julgado.
>
> XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (grifado)

De fato, sendo mais precisa, o mero depósito não extingue o crédito, mas sim a sua conversão em renda, como se vê no texto do inciso VI. Donde é possível concluir que apenas as situações em que a Administração dispõe de quantia em dinheiro (pagamento ou depósito) foram consideradas como adequadas para a aplicação da denúncia espontânea. Observe-se que nem a consignação judicial do pagamento foi incluída no minúsculo rol do art. 138, tanto pela incerteza deste crédito tributário, ainda em discussão, quanto pelos custos envolvidos.

O "depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa" diz respeito ao valor determinado pela autoridade fiscal, quando o contribuinte confessa a infração mas não sabe informar o valor devido, logo, o contribuinte aceita o valor arbitrado pelo Fisco e o deposita. Logo, neste caso não há incerteza, porque não se trata de valores em litígio.

Documento nato-digital

É lógico e compreensível que o legislador tenha decidido exonerar a penalidade, uma redução do crédito tributário, apenas nas hipóteses em que o montante devido esteja plena e definitivamente disponível, em espécie, para a Fazenda. Pois nessas hipóteses há efetivo ingresso de recursos aos cofres públicos, sem qualquer condição futura que possa vir a demonstrar a sua inexistência ou indisponibilidade.

Da mesma forma, é igualmente lógico e compreensível que esse incentivo à autorregularização seja concedido desde que não haja necessidade de movimentar a máquina administrativa para assegurar a disponibilidade integral dos valores, seja por meio das atividades de fiscalização, de constituição, de cobrança ou de execução do crédito tributário.

Não faz sentido conceder essa benesse e ainda ter de apreciar a liquidez e certeza do crédito que o contribuinte alega ter contra a Fazenda ou desenvolver procedimentos fiscais que podem resultar na conclusão de que se exonerou a penalidade por nada. Na sistemática instituída pelo CTN, o contribuinte precisa mostrar que entregou o tributo de forma definitiva à Fazenda. E apenas as modalidades de pagamento integral ou depósito administrativo atendem a essa condição.

Outro argumento de que à compensação não pode ser dado o mesmo tratamento dado ao pagamento, é o fato de que em alguns parcelamentos, a Fazenda Nacional exigem uma entrada em dinheiro, não podendo ser utilizada a compensação desses valores.

Vale acrescentar que, em decisão recente, no julgamento do Agravo de Instrumento nos Embargos de Declaração no REsp nº 1.704.799/PR, ocorrido em 06/2019, conclui-se pela não configuração de denúncia espontânea quando acompanhada de compensação:

> TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPROCEDÊNCIA.
>
> 1**. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça <u>consolidou-se</u> no sentido de que <u>é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea</u>, previsto no art. 138 do CTN, <u>aos casos de compensação tributária</u>**, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.
>
> 2. A ação declaratória proposta pelos contribuintes deve ser julgada improcedente, com a inversão dos ônus sucumbenciais, já que a questão controvertida posta nos autos diz respeito unicamente à aplicação do benefício da denúncia espontânea quando o crédito tributário for pago via compensação.
>
> 3. Agravo interno desprovido. (grifei)

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

> PRIMEIRA SEÇÃO
>
> DIREITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO JUDICIAL INTEGRAL DOS TRIBUTOS DEVIDOS E DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
>
> **O depósito judicial integral do débito tributário e dos respectivos juros de mora**, mesmo antes de qualquer procedimento do Fisco tendente à sua exigência, **não configura denúncia espontânea** (art. 138 do CTN).
>
> .....

Documento nato-digital

> Segundo entendimento doutrinário, **a denúncia espontânea opera-se sob a ótica da relação custo-benefício para a Administração Tributár**ia, tendo em vista que a antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, sem o prévio exame da autoridade, **somando-se à obrigação tributária acessória de entregar documento no qual é feita a declaração e a confissão de débito**, tendo por consequência a constituição do crédito tributário, **substitui, nessa medida, o lançamento** que deveria ser realizado pela autoridade administrativa. O referido procedimento identifica-se como **política tributária que diminui o custo administrativo** (custo da Administração Tributária) e impõe um novo custo de conformidade ao contribuinte, aumentando seu custo total. Ademais, após a análise do julgamento do REsp 962.379-RS (DJe 28/10/2010), julgado conforme o rito do art. 543-C do CPC, e do exame da Súmula n. 360 do STJ ("O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo"), **a doutrina aponta que o STJ somente admite a denúncia espontânea quando o Fisco é preservado dos custos administrativos de lançamento**.
>
> .....
>
> Por fim, observe-se que **o atual entendimento de ambas as Turmas de Direito Público** desta Corte (AgRg nos EDcl no REsp 1.167.745-SC, Primeira Turma, DJe 24/5/2011- e AgRg no AREsp 13.884-RS, Segunda Turma, DJe 8/9/2011) **é no sentido de que apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à denúncia espontânea**. Precedente citado: REsp 1.340.174-PR, Segunda Turma, DJe 28/9/2015. EREsp 1.131.090-RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/10/2015, DJe 10/2/2016. (grifado)

Na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais não é diferente o entendimento, sendo adotada a mesma interpretação do STJ. Seguem ementas de julgamentos realizados em 2019:

- Acórdão nº 9303-009.273

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Período de apuração: 01/12/2005 a 28/02/2006
>
> MULTA DE MORA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO APRESENTADA EM ATRASO, MAS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO, POIS AFASTADA SOMENTE EM CASO DE PAGAMENTO DE VALOR NÃO PREVIAMENTE CONFESSADO.
>
> A **compensação é forma distinta da extinção do crédito tributário pelo pagamento**, cuja não homologação somente pode atingir a parcela que deixou de ser paga (art. 150, § 6º, do CTN), enquanto, na primeira, a extinção se dá sob condição resolutória de homologação do valor compensado. **Como o instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN e a jurisprudência vinculante do STJ demandam o pagamento, stricto sensu** - ainda anterior ou concomitantemente à confissão da dívida (condição imposta somente por força de decisão judicial) -, cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso. (grifado)

- Acórdão nº 9303-008.644

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Ano-calendário: 2005
>
> DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. MULTA DE MORA DEVIDA.
>
> A **declaração de compensação não equivale a pagamento, para fins de caracterização da denúncia espontânea o art. 138 do CTN**, devendo ser mantida a exigência da multa de mora quando não há extinção do crédito tributário confessado por meio de pagamento anterior, ou pelo menos concomitante, à confissão da dívida. (grifado)

Documento nato-digital

Acredito que não estamos diante de lacuna legal que nos permita nos socorrermos da analogia ou de interpretação extensiva para o alcance do termo "pagamento" contido no art. 138 do CTN, motivo pelo qual considero que não seja possível incluir outras hipóteses para além daquelas que a lei instituiu, devendo ser consideradas como formas de extinção aptas a configurar a denúncia espontânea apenas o pagamento *stricto sensu* e o depósito arbitrado pela autoridade administrativa, como definiu o legislador e reafirmou o STJ em sólida e já consolidada jurisprudência.

A imputação do pagamento, com acréscimo de multa moratória ao débito de CSLL confessado após a data de vencimento, é decorrência expressa de lei, conforme determina o art.161 do CTN c/c art. 61 da Lei n. 9.430/96, *in verbis*,

> CTN
>
> **Art. 161**. O **crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifei)
>
> Lei n. 9.430/1994
>
> Art.61. Os **débitos para com a União**, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, **não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.
>
> §1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.
>
> §2º O percentual de multa a ser aplicado fica **limitado a vinte por cento**.
>
> §3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifei)

Por todo o exposto, não pode se admitir que o Contribuinte usufrua do benefício da denúncia espontânea, quando a confissão de dívida é acompanhada de compensação e não de pagamento.

Por este razão, **há de ser indeferido o pedido de compensação pleiteado**.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite

Documento nato-digital