



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13770.000478/2002-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-005.995 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de julho de 2023  
**Recorrente** ARCELORMITTAL TUBARAO COMERCIAL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**

Ano-calendário: 2000

MULTA DE MORA EM PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO. EQUIVALÊNCIA A PAGAMENTO PARA RECONHECIMENTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A compensação de tributos mediante declaração de compensação (DCOMP) equivale a pagamento para fins de denúncia espontânea, uma vez que o contribuinte comparece espontaneamente perante a administração tributária para declarar e confessar dívida em atraso, ainda não fiscalizada, e realiza a quitação com créditos de valores pagos anteriormente.

O requisito do pagamento a que alude o art. 138 do CTN também existe no caso da quitação de tributos por compensação, não sendo razoável ou lógico admitir que o pagamento já realizado e que compõe o respectivo crédito não possa extinguir débito surgido posteriormente. O crédito a recuperar a que faz jus o contribuinte decorre do pagamento anterior de tributo indevido ou a maior, portanto, extingue débitos tributários confessados posteriormente, sem procedimento fiscalizatório da Fazenda Pública.

Crédito a compensar representa pagamento preexistente, apenas demanda alocação e afetação específica, inexistindo razões para considerar não espontânea a extinção dos haveres pela declaração de compensação. Desconsiderar a denúncia espontânea no caso de procedimentos de compensação pela falta de pagamento é o mesmo que dizer que um crédito é um não pagamento, ideia que não subsiste aos fundamentos das obrigações jurídicas.

**IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE RECOLHIMENTO.**

A falta de comprovação de retenção do IRRF impede a utilização de seu respectivo crédito na formação do saldo negativo reclamado.

**HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DE PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO NO PERÍODO EM QUE O RECURSO DO INTERESSADO É PROCESSADO.**

A instauração de processo administrativo que aprecia insurgência do contribuinte contra decisão denegatória do direito creditório suspende a exigibilidade do

crédito, inexistindo homologação tácita no período de sua tramitação, tanto quanto prescrição intercorrente, porquanto inadmitida pela súmula CARF nº 11.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior e Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, que negavam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário manejado contra decisão da DRJ que reconheceu parcialmente créditos de IRRF sobre aplicações financeiras e formaram o saldo negativo do ano-calendário de 2000, tendo sido homologadas compensações no valor de R\$ 4.194.496,83 e não reconhecido o direito creditório no valor de R\$ 69.793,57.

O ponto de divergência consiste no fato de que não foram comprovadas retenções de algumas fontes pagadoras. Segundo a decisão recorrida, o fundamento para *a rejeição desta parcela do crédito foi de que a interessada, apesar de intimada, não teria apresentado o comprovante de rendimentos hábil a respaldar a retenção alegada. A própria interessada reconhece que não possui documentos hábeis a comprovar a retenção no valor referido, que também não foi comprovado em DIRF, conforme extrato de fls. 404.*

Assim, o despacho decisório foi mantido, conforme acórdão assim ementado (e.fls.476/487):

**IRRF. COMPROVANTES DE RETENÇÃO.** Incabível a dedução, na declaração de rendimento, de retenção na fonte que não tenha sido informada em Dirf e, ainda, que não seja confirmada por comprovante de retenção.

Irresignada, a parte interpôs Recurso Voluntário, requestando o reconhecimento do direito creditório integral, sob as seguintes alegações:

a) Decadência do direito da Fazenda Pública revisar períodos anteriores a 5 anos, pois caberia ao Fisco homologar ou rejeitar a declaração de apuração de prejuízo fiscal no prazo de cinco anos da data do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Entende que foi notificada do lançamento em 26.01.2009 e não estaria obrigada a guardar documentos do ano de 2000.

b) Denúncia espontânea decorrente do procedimento de compensação, o que exclui a multa de mora, nos termos do art. 138 do CTN, no cálculo do tributo dos débitos autodenunciados. Nesse sentido, alega haver obscuridade no cálculo, que levaria à nulidade do acórdão, pois não compreende os números apresentados.

c) Responsabilidade exclusiva da fonte pagadora pelo IRRF, ainda que não tenha feito a retenção, dispensada apenas de pagar o imposto se comprovar que o beneficiário ofereceu o rendimento à tributação em sua declaração de ajuste. Entende que a ausência de declaração da retenção em DIRF pela fonte pagadora e a falta de recolhimento no IRRF não são oponíveis contra a recorrente, apenas contra a própria fonte.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

O recurso é tempestivo e admite conhecimento.

### **DO CRÉDITO VINDICADO**

É importante registrar que a maior parte do direito creditório requerido foi reconhecida pela administração tributária em seu despacho decisório. Com efeito, o pedido original da contribuinte totalizava R\$ 4.264.288,71, tendo o Fisco deferido R\$ 4.194.496,83, ou seja, não foi reconhecida apenas a importância de R\$ 69.793,57, aqui objeto de análise.

O motivo do indeferimento dessa menor parte se refere à não comprovação de retenções em fonte e não oferecimento à tributação, fatos que a própria recorrente reconhece como incontroversos. Porém, em seu entendimento, o ônus de tal recolhimento recairia sobre a fonte pagadora.

Equívoca-se a recorrente nesse ponto, uma vez que a fonte pagadora atua como mera substituta tributária, realizando a retenção da tributação que recai sobre a beneficiária do pagamento (no caso, a recorrente). Note-se que o substituto tributário (fonte pagadora) não tem ônus tributário em relação à verba paga. Apenas operacionaliza a retenção do imposto devido pela substituída e faz os repasses necessários. Quando não há comprovação da retenção, o ônus tributário direto retorna ao contribuinte, sobre quem é que incide o imposto de renda.

Sobre a natureza do IRRF como método de substituição tributária, já tive a oportunidade de tratar sobre o tema em trabalho acadêmico abaixo transcrito, que contribui para esclarecer o tema aqui julgado:

Com efeito, o IR-fonte existe como *técnica de substituição tributária* que objetiva atribuir à fonte pagadora o ônus pela retenção do imposto devido pelo destinatário, (...). Nesses casos, o legislador qualifica critérios de substituição tributária *para frente* previsto no art.150, § 7º, da Constituição Federal, que autoriza a lei a atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a *condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*.

A exigência do IRRF também é permitida pela redação do art. 128 do CTN, que igualmente autoriza a lei a atribuir responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa (*fonte pagadora*), vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (*negócio jurídico*), excluindo a responsabilidade do contribuinte (*destinatário*) ou atribuindo-se-lhe em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A lei determina a exigência do IR-fonte como método de substituição tributária tanto nos casos regulares – com alíquotas reduzidas, onde não há dúvidas nem da operação nem do destinatário e, portanto, demanda-se técnica de retenção em patamares módicos – quanto nos casos onde há vícios de causa – com alíquotas majoradas, por opção do legislador, porquanto a causa ilícita que subjaz ao pagamento exige comandos de graduação legislativa diferente. Em ambos os casos, a atribuição de responsabilidade é a mesma, pela técnica da substituição tributária, porém, os percentuais são tratados diferentemente, em razão da maior ou menor possibilidade do crédito tributário perder-se na *economia invisível*.<sup>1</sup>

Considerando que a contribuinte pretende inserir na formação do saldo negativo os recolhimentos de valores supostamente retidos por terceiros em seu nome, cabe à administração tributária verificar se tais retenções ocorreram, sob pena de serem glosados os créditos. Uma vez que a fonte pagadora não realizou tais retenções nem os respectivos recolhimentos, não fez sua declaração em DIRF, está comprovada a ausência deste crédito na formação do saldo negativo.

Ressalte-se que não é necessária nenhuma análise complementar de prova, pois a recorrente reconhece a falta de retenção, apenas pretende que a cobrança seja feita à fonte pagadora dos recursos. Afasta-se tal argumento porque, como informado, o ônus tributário é dela (recorrente), que atua como substituída na operação realizada, porém, para que tenha direito ao crédito do imposto, tem que comprovar que a retenção ocorreu, ou seja, que seus recebíveis sofreram o decréscimo do valor integral, mediante a retenção do IRRF.

Também não foram juntados aos autos documentos fiscais ou contábeis suficientes para verificar a liquidez e certeza do suposto crédito. Todas essas questões poderiam (e deveriam) ter sido solucionadas ao longo do processo, mediante esforço probatório mínimo que a parte demonstrasse e cumprisse.

A ausência de comprovação dos créditos reclamados em PER/DCOMP, que decorram do alegado pagamento indevido de tributos, importam em denegação do pedido, por ser do interessado o ônus de apontar adequadamente os fatos que autorizam a repetição do indébito.

---

<sup>1</sup> ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. Vício de causa de negócios jurídicos e a exigência majorada do IRRF decorrente de pagamentos a terceiro. In: ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de (Coord.). Série Controvérsias Tributárias e os Precedentes do CARF. Indaiatuba: Editora Foco, 2022, p. 184-185.

Nos procedimentos administrativos que demandam a iniciativa do contribuinte para comprovar a existência de créditos reclamados, é ônus do próprio interessado demonstrar e provar a materialidade dos fatos que autorizam a concessão do direito reivindicado, tomando ele mesmo a iniciativa de promover o processo e apresentar documentos comprobatórios,

Se à administração tributária pertence o ônus de provar, a desdúvidas, os fatos que ensejam a constituição plena do crédito tributário, através de seu lançamento, ao contribuinte incumbe idêntico ônus quanto à demonstração dos elementos comprobatórios da liquidez e certeza do crédito reclamado, podendo valer-se, inclusive, da escrituração mantida com observância das disposições legais, pois ela “faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei 1.598/77).

A repetição de indébito tributário exige idônea comprovação de elementos de prova que instruem o procedimento iniciado através do PER/DCOMP ou que venham a ser admitidos em momento posterior, inclusive, durante o trâmite do processo administrativo tributário, de sorte que a omissão da contribuinte em apresentar documentos e indicar escrita fiscal que não registre a origem do crédito que diz possuir impede o reconhecimento do direito. Neste sentido, vê-se precedentes do CARF:

PER. DIREITO CREDITÓRIO. DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA. NÃO APRESENTAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO Cabe ao contribuinte provar a liquidez e certeza do direito creditório postulado, exceto nos casos de erro evidente, de fácil constatação. A não apresentação de elementos probatórios prejudica a liquidez e certeza do crédito vindicado, o que inviabiliza a repetição do indébito. (Rel. Conselheiro Efigênio de Freitas Junior - Recurso Voluntário Acórdão nº 1201-005.046 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 22 de julho de 2021)

CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. O contribuinte tem direito a restituição e/ou compensação do tributo pago indevidamente, desde que faça prova de possuir crédito próprio, líquido e certo, contra a Fazenda Pública. (Rel. Conselheiro Jeferson Teodorovicz - Acórdão nº 1201-004.954 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 16 de junho de 2021)

PER/DCOMP. CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO INDEVIDO. ERRO DE FATO NA DCTF. ÔNUS PROBATÓRIO. Para fundamentar o crédito pleiteado em PER/DComp decorrente de pagamento indevido ou a maior, incumbe ao sujeito passivo juntar elementos probatórios robustos, fundados na escrita comercial/fiscal e nos documentos de lastro, para comprovar o eventual erro de fato no débito declarado em DCTF. A DRJ indicou quais seriam os elementos de prova imprescindíveis para comprovar o alegado erro de fato e, mesmo assim, o contribuinte não os apresentou. (Acórdão nº 1401-004.389, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, DJ: 17/06/2020)

Entendo que não há elementos de prova que autorizem a restituição reclamada no ponto controvertido, sendo improcedente o pedido em relação a essa diferença não comprovada.

### DA DECADÊNCIA

A parte pretende impedir a realização da análise do direito creditório surgido do saldo negativo de 2000, alegando suposta decadência do direito da Fazenda Pública analisar documentação anterior a 5 anos. Defende que foi notificada da decisão em 26.01.2009 e não estaria obrigada a guardar documentos do ano de 2000.

É importante destacar que o pedido de restituição data de 09/05/2002 (e.fl.s. 1) e se refere ao ano-calendário de 2000. Não se operou o transcurso de prazo decadencial e a parte pretende vincular sua contagem à intimação posterior do lançamento da diferença não homologada, ocorrida em 2009.

Na verdade, a análise do direito creditório, mediante regular processo administrativo, suspendeu a exigibilidade do crédito, conforme regra do art. 151, III, do CTN, inexistindo óbice tanto para a análise do pedido quanto para lançamento do valor eventualmente não reconhecido. O que houve foi um pedido de restituição da interessada, que suspendera os prazos decadenciais dos tributos anteriormente lançados em razão do processo administrativo, até a presente data.

O recurso pretende convalidar – ainda que não o diga expressamente – a suposta ocorrência de uma prescrição intercorrente entre a data do protocolo do pedido (2002) e o seu resultado (2009), hipótese não admitida pela Súmula CARF 11 (vinculante), a saber:

Súmula CARF n.º 11. Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Uma vez que o saldo negativo de 2000 teve pedido de crédito formulado em 2002, caberia à interessada apresentar os documentos necessários à comprovação da liquidez e certeza, sendo improcedente seu pedido para que se desconsidere o erro por ela mesma cometido.

Assim, afasto a alegação de decadência.

#### **DA MULTA MORATÓRIA EM PROCEDIMENTOS DE COMPENSAÇÃO**

A parte controverte a inclusão da multa moratória na atualização dos débitos inseridos no procedimento de compensação. Entende que se aplica o instituto da denúncia espontânea, conforme previsão do art. 138 do CTN.

Essa matéria é bastante controversa no CARF, com entendimentos contrários e favoráveis. A administração tributária entende que a compensação de tributos, mediante declaração de compensação (DCOMP), não equivale a pagamento, para fins de denúncia espontânea, tese que foi submetida à aprovação de súmula, conforme Portaria CARF/ME n.º 7.974, de 2 de julho de 2021, a qual foi rejeitada pelo pleno da Corte em agosto do mesmo ano.

A questão consiste em definir se juridicamente a compensação de um débito tributário com algum crédito do contribuinte tem o mesmo efeito do pagamento a que alude o art. 138 do CTN:

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

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

Para melhor esclarecer o contexto da controvérsia, importa ressaltar que, quando ocorre a denúncia espontânea clássica, o contribuinte comparece perante o Fisco para declarar e confessar uma dívida em atraso, ainda não fiscalizada, e realiza o pagamento concomitante do

tributo para quitá-lo. Quanto a essa situação, não há dúvida quanto a exclusão da multa moratória (por atraso).

No caso de compensação, aqui analisado, o contribuinte também comparece espontaneamente perante a administração tributária para, igualmente, declarar e confessar uma dívida em atraso, também não fiscalizada, porém, realiza tal quitação com créditos de valores pagos anteriormente, realizando a compensação. Pretende com isso que igualmente seja excluída a mesma multa moratória identificada na hipótese anterior.

Haveria denúncia espontânea no caso da compensação? Qual a diferença entre os modelos? Eis a dúvida que legitima o embate que, há anos, ocorre no âmbito administrativo e judicial.

**Entendo que duas situações são idênticas, pois há pagamento nos dois casos.**

No primeiro, o pagamento ocorre *concomitantemente* à confissão do débito (denúncia espontânea por pagamento concomitante). No segundo, o pagamento ocorreu *anteriormente* à confissão (e também há denúncia espontânea, aqui denominada **denúncia espontânea por pagamento preexistente**).

Note-se que o requisito do *pagamento* existe nos dois casos. Não é razoável, justo, proporcional, lícito ou minimamente lógico admitir que um pagamento já realizado não possa extinguir um débito surgido posteriormente. O crédito a recuperar a que faz jus o contribuinte decorre do pagamento anterior de tributo indevido ou a maior, portanto, extingue débitos tributários confessados posteriormente, sem procedimento fiscalizatório da Fazenda Pública.

Parte dos julgados afasta a denúncia espontânea nos procedimentos de compensação porque exigiria do Fisco movimentar-se para verificar a consistência do crédito, portanto, a espontaneidade estaria comprometida. O argumento não procede, pois a própria redação do art. 138 do CTN deixa claro que a denúncia espontânea também se realiza nos casos em que a **verificação do montante do tributo depende de apuração**.

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**.

Note-se que o parágrafo único do dispositivo deixa claro qual o objetivo da denúncia espontânea ao determinar que ela não será considerada *quando apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração*. À toda evidência, a norma busca impedir que o contribuinte devedor que venha a ser fiscalizado deixe de ser apenado com a multa moratória e pretenda, após o início da fiscalização, pagar o débito sem o ônus infracional respectivo.

Situação totalmente diferente é de DCOM (Declaração de Compensação), **onde o contribuinte já pagou tributo**, indevidamente ou a maior, e voluntariamente apresenta ao Fisco a declaração e confissão do débito, requerendo que o pagamento já ocorrido – cujo crédito ainda não foi alocado – extinga a dívida confessada.

Todos os créditos indicados em compensação representam pagamentos preexistentes, apenas demandam alocação específica, inexistindo razões para considerar *não*

*espontâneo* o procedimento administrativo que objetiva dar solução à extinção dos haveres a que faz jus a Fazenda Pública. Desconsiderar a denúncia espontânea no caso de procedimentos de compensação pela falta de pagamento é o mesmo que dizer que um crédito é um “não pagamento”, ideia que não subsiste aos fundamentos das obrigações jurídicas.

Outrossim, desconsiderar a espontaneidade nos casos de compensação consagra, a meu sentir, não apenas uma injustiça e o descompasso máximo da proporcionalidade, mas também convalida o enriquecimento sem causa da Fazenda Pública, uma vez que impõe ao contribuinte o ônus de pagar em dinheiro uma dívida plenamente passível de extinção pela compensação de créditos líquidos e certos.

A questão foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.149.022/SP, na sistemática de recursos repetitivos do art. 543-C do Código de Processo Civil, com a seguinte ementa (grifou-se):

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.

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, **cuj a quitação se dá concomitantemente.**
2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).
3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

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

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

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ, Primeira Seção, REsp 1149022, unânime, Relator Min. Luiz Fux, trânsito em julgado em 30/08/2010)"

A Corte Superior apreciou circunstância em que o contribuinte *declara parcialmente o débito e quita essa parte declarado, vindo depois a retificar o erro e complementar o pagamento*, situação diversa da que se aprecia. Porém, o STJ indica caminhos interpretativos possíveis, ao consignar que *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.***

O critério utilizado pelo STJ é a **quitação concomitante do débito tributário declarado**, que pode ocorrer, a meu sentir, em quaisquer hipóteses de exclusão do mesmo, inclusive, no caso de pagamento e também de compensação, que são causas idênticas de extinção de obrigações, dentre outras previstas expressamente no art. 156 do CTN. Deixar de considerar todos os efeitos jurídicos próprios da extinção de um débito da Fazenda Pública pelo reconhecimento de créditos do contribuinte impede que a relação obrigacional opere todos os seus reflexos próprios.

Condicionar a autodenúncia do contribuinte perante o Fisco ao exclusivo pagamento do tributo torna sem efeito o parágrafo único do art. 138, onde consta o critério para indicar o que não é denúncia espontânea, ao estabelecer que *não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

A norma define como critério da espontaneidade o fato do contribuinte ser ou não fiscalizado pela administração tributária, revelando-se equivocado o entendimento que limita o exercício a situações de pagamento.

Aliás, o caput do dispositivo legal afasta a imposição da multa infracional quando a autodenúncia for acompanhada, **“se for o caso”**, do respectivo pagamento. Significa dizer que, **quando não for o caso**, poderão ser considerados outros tipos normativos que realizem a quitação do tributo.

Reitere-se – e isso é muito importante repetir – que a compensação pressupõe um pagamento anterior. Toda compensação consubstancia e considera a existência de um pagamento anterior, ocorrido antes mesmo da própria denúncia do contribuinte, portanto, deixar de considerar esse pagamento realiza o enriquecimento sem causa do devedor no mais alto grau interpretativo possível.

Considero que a multa moratória deve ser excluída do cálculo do débito lançado na DCOMP e que os créditos reconhecidos pela unidade de origem compensem o valor reapurado até o limite reconhecido. O eventual saldo devedor remanescente, se persistir, será acrescido de todos os índices legais indicados na decisão da DRJ, inclusive, a própria multa moratória, nos termos da lei, sendo esses os critérios de liquidação desta decisão.

### **DISPOSITIVO**

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntario para excluir a multa moratória do cálculo do débito tributário lançado na DCOMP e determinar que os créditos reconhecidos pela unidade de origem compensem o valor recalculado até o limite reconhecido. O eventual saldo devedor remanescente, se persistir, será acrescido de todos os índices legais indicados na decisão da DRJ, inclusive, a própria multa moratória, nos termos da lei, sendo esses os critérios de liquidação desta decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

