



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15374.000506/2005-61
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.559 – 1ª Turma
Sessão de 5 de abril de 2018
Matéria PERDCOMP - DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente CLARO S/A (sucessora de ATL TELECOM LESTE S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rêgo (relatora), Rafael Vidal de Araújo e Flávio Franco Corrêa, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente e Relatora

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes

Rêgo (Presidente). Ausente, momentaneamente, o conselheiro Luís Flávio Neto, substituído pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

Relatório

CLARO S/A (sucessora de ATL TELECOM LESTE S/A) recorre a este Colegiado contra o Acórdão n. 1302-001.736 que deu parcial provimento ao seu Recurso Voluntário, reconhecendo, em parte, o direito creditório pleiteado em compensações e indeferindo solicitação para exclusão da imputação proporcional do crédito aos débitos.

Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

PRAZO PARA ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO. TERMO DE INICIO. O prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito utilizado em compensação somente se expira cinco anos depois de sua formalização em DCOMP.

SALDO NEGATIVO. RETENÇÕES NA FONTE. COMPROVAÇÃO DO OFERECIMENTO DOS RENDIMENTOS À TRIBUTAÇÃO. Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto (Súmula CARF nº 80). RENDIMENTOS APROPRIADOS POR REGIME DE COMPETÊNCIA. COMPROVAÇÃO PARCIAL. Admite-se na composição dos saldo negativo as retenções comprovadas equivalentes a rendimentos que a contribuinte logrou ter oferecido à tributação segundo o regime de competência.

IMPUTAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO AOS DÉBITOS COMPENSADOS EM ATRASO. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE. O direito creditório reconhecido deve ser imputado proporcionalmente aos débitos compensados acrescidos de multa e juros de mora devidos até a data da compensação. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional.

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação às seguintes questões: (i) exclusão da multa de mora em casos de denúncia espontânea, dada a redação do art. 138, do CTN e, (ii) homologação tácita do saldo negativo apurado em 2003 em virtude da decadência.

Alega a Contribuinte, em apertada síntese que, nos termos do art. 138, do CTN, a denúncia espontânea com o pagamento do tributo exclui a aplicação da multa de mora e, em razão do princípio da isonomia, deve ser dado o mesmo tratamento dado àquele que paga em pecúnia o crédito tributário, ao contribuinte que quita o tributo por meio de compensação.

Afirma que a decisão recorrida confundiu os conceitos de "pagamento" e "compensação", dando interpretação restritiva a este último, apontando que o dicionário da língua portuguesa daria uma aceção muito mais ampla ao vocábulo.

Aduz que o art. 28, da Lei n. 11.941/09, ao dar nova redação ao art. 60. da Lei n. 8.212/91, equiparou o conceito de "compensação" a "pagamento" para os fins da denúncia espontânea, de forma que o art. 138, do CTN, se aplicaria a todas as modalidades extintivas do crédito tributário, com exceção do parcelamento, por expressa disposição legal. Colaciona jurisprudência judicial.

Defende ter ocorrido a homologação tácita do PERDCOMP, pelo decurso do prazo entre a data da ocorrência do fato gerador do IRPJ, em 12/3003, e a ciência do despacho decisório que não homologou a compensação pleiteada, ocorrida em 18/05/2009. Transcreve decisões administrativas.

Requer, ao final, o acolhimento e integral provimento do Recurso Especial para que seja reformado o acórdão recorrido, de forma que seja excluída a multa de mora sobre os débitos compensados em atraso.

Pelo despacho de e-fls. 3.533/3.540, a Presidência da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, deu seguimento parcial ao Recurso Especial, apenas para admitir a rediscussão do tema relacionado à exclusão da multa de mora em casos de denúncia espontânea de que trata o art. 138, do CTN, decisão mantida pelo Presidente da CSRF, no despacho em agravo de e-fls. 3.612/3.614.

Cientificada do Recurso Especial da Contribuinte e do despacho que o admitiu parcialmente, a PFN apresentou contrarrazões (e-fls. 3.622/3.628), em que observa o legislador elegeu somente o pagamento como forma de excluir a responsabilidade da infração pela denúncia espontânea. Assim, a compensação, que foi o meio adotado pelo Contribuinte para extinguir o crédito tributário, não poderia afastar a incidência da multa de mora no presente caso. Faz referência a julgado do STJ nesse sentido.

Por meio da transcrição dos dispositivos do CTN e da Lei n. 9.430/96, pretende demonstrar que a compensação e o pagamento constituem duas modalidades distintas de extinção do crédito tributário e salienta que não cabe ao intérprete dar interpretação ampla a conceitos pré-definidos em lei para o fim de dispensar a cobrança de multa.

Pugna, ao final, seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte, mantendo-se a integralmente a decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

O litígio diz respeito à possibilidade de a compensação de débitos declarados em DCOMP, após os respectivos prazos de vencimento, atrair o benefício da denúncia espontânea a que se refere o art. 138, do CTN e, assim, dispensar a incidência da multa de mora sobre esses débitos.

Afirma a Recorrente que o art. 138, do CTN, *"exclui a responsabilidade do contribuinte sempre que o pagamento, embora a destempo, for realizado antes do início de qualquer procedimento de fiscalização"*. Em suas palavras:

Portanto, é forçoso reconhecer a aplicação do posicionamento sedimentado na Câmara Superior de Recursos Fiscais de que na denúncia espontânea não cabe a cobrança de multa de mora, dada a redação do art. 138 do CTN, que só requer o recolhimento do principal e juros de mora e exclui as penalidades cabíveis. [...]

Ou seja, para a Contribuinte, o benefício da denúncia espontânea (i) se dá com o pagamento de tributo a destempo, acrescido dos juros, antes de iniciado o procedimento fiscal e, (ii) sempre exclui a cobrança da multa de mora.

Além disso, entende que deve-se dar tratamento isonômico ao pagamento do tributo devido e à compensação do tributo devido, de forma que o instituto da denúncia espontânea seja estendido a esta última modalidade.

Vejamos, então, o que diz 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.

(*) destaques acrescentados

O cabimento da multa de mora sempre foi objeto de discussão frente ao entendimento da Administração Tributária de que seu acréscimo seria exigível em todos os casos de recolhimento em atraso. Argumentava-se que o art. 138 do CTN somente excluía a imposição de multa de ofício, mormente tendo em conta que o mesmo diploma legal, em seu art. 134, parágrafo único, reconhecia a existência de penalidades de cunho moratório, além de trazer ressalva, em seu art. 161, acerca da possibilidade de penalidades se somarem aos juros

de mora devidos em face de crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Admitir-se que o recolhimento espontâneo do tributo em atraso deveria ser acompanhado, apenas, de juros de mora, resultaria na completa impossibilidade de exigência da multa de mora, pois se o recolhimento fosse promovido antes do início do procedimento fiscal, a multa de mora não seria cobrada e, se iniciado o procedimento fiscal, já seria o caso de aplicação da multa de ofício.

Contudo, em 08 de setembro de 2008, parte da discussão foi pacificada com a publicação da Súmula nº 360, pelo Superior Tribunal de Justiça:

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

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

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1 Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

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

" (...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é

instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários cuja existência já esteja formalizada (=créditos tributários já constituídos) e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória. Nesse sentido: Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., SP, Saraiva, 2004, p. 440. Conforme assentado em precedente do STJ, "não há denúncia espontânea quando o crédito em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por auto-lançamento e é pago após o vencimento"

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

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

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

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA NÃO CONSTANTE DA DCTF. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. É cediço na Corte que 'Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.' (REsp n.º 624.772/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31/05/2004) 2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados.

*Precedentes: REsp nº 402.706/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003; AgRg no REsp nº 463.050/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002; e EDcl no AgRg no REsp nº 302.928/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002. 3. Não obstante, **configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais. 4. In casu, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor. 5. Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o conseqüente auto-lançamento de tributos aquém do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede o recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios." (AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005)".***

(*) destaquei

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

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

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

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em sede de recursos repetitivos acerca da hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer

procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. A ementa do julgado proferido no Recurso Especial nº 1.149.022/SP é a seguinte:

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

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

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

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

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

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

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

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

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

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

Contudo, no caso dos autos, a interessada não promoveu qualquer pagamento de tributo, mas sim, compensação.

É certo que a compensação e o pagamento são formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, incisos I e II do CTN. Com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a compensação mediante apresentação de Declaração de Compensação DCOMP foi expressamente reconhecida como extintiva do *crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação*.¹

Nestes termos, a compensação deixa de ser precedida de pedido para ser promovida com efeitos extintivos imediatos, descritos de forma semelhante à extinção prevista no art. 156, VII do CTN, para os casos de *pagamento antecipado e homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º*. Cogita-se, assim, da equiparação da compensação a pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea e conseqüente afastamento da multa de mora na liquidação de débitos em atraso, caso o direito creditório apontado pelo sujeito passivo seja reconhecido ao menos parcialmente.

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

¹ Lei nº 9.430, de 1996: Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

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

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

[...]

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

E isto porque, a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Sendo forma de pagamento, a compensação atende às exigências do artigo 138 do CTN acima transcrito que dispõe que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora...”

Transcrevo abaixo, a parte da Nota Técnica nº. 1 COSIT de 18/01/2012, que trata do assunto:

“Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação

18. Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.

18.1. Tanto é assim que o art. 28 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

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

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

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

(...)

Revisão de ofício do lançamento

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

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

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

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

Contudo, o próprio artigo 156, em seu inciso II, elege a compensação também com o forma de extinção do tributo

Não poderia ser diferente, pois a compensação nada mais é do que um encontro de contas entre devedor e credor, em que ambos possuem um débito e um crédito respectivo que se compensam, não havendo necessidade de que cada um pague sua dívida para com o outro.

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

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

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

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

O artigo 74 da Lei 9.430 é expresso em dizer que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua

posterior homologação — essa última expressão apenas significa que a compensação será analisada pelo Fisco no prazo de cinco anos para ser então homologada ou não.

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

Ocorre que a Receita Federal (conforme Nota Técnica Cosit nº 19/2012 e Solução de Consulta da Cosit nº 384/2014) tem manifestado ultimamente o entendimento no sentido de que a compensação não teria sido expressamente contemplada pelo artigo 138 do CTN que somente se referiria ao “pagamento” como hipótese que permite a denúncia espontânea.

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

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

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

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

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

informação ser revelada pelo contribuinte. Segue abaixo a ementa do REsp em questão, in verbis:

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

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

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

3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1136372/RS. Agravo Regimental no Recurso Especial 2009/00759399, Ministro Hamilton Carvalhido (1112), T1 Primeira Turma, 04/05/2010, DJe 18/05/2010)

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

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

(*) destaques acrescentados

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

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

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

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

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

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

4. *Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.*

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

[...]

Conforme consignado na análise monocrática, a denúncia espontânea é uma benesse legal que exige para sua implementação o pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora correspondentes.

Logo, a hipótese do art. 138 do CTN exige o pagamento do tributo que não se confunde com o pedido de compensação. Quando, em vez de realizar o pagamento, o contribuinte apresenta pedido de compensação, a extinção do crédito tributário está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência dos encargos moratórios.

Desse modo, sendo a compensação dependente de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.

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

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

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

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

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

3. "A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN". (AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012)

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

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

1. A revisão da conclusão do acórdão recorrido, no sentido da ausência de direito líquido e certo a ser amparado pelo mandamus, importaria em novo exame do conjunto fático-probatório dos autos. Precedentes: AgRg no AREsp 144.012/MA, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 15/05/2012; AgRg no AREsp 98.066/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/04/2012; REsp 1206178/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/11/2011; AgRg no Ag 1378589/DF, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/09/2011.

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

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

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

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

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

(negritou-se)

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

[...]

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA.

Pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, não apenas pela doutrina mas pelo próprio texto legal. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação. (Acórdão nº 1301-001.991, Relator Conselheiro Waldir Veiga Rocha, sessão de 03 de maio de 2016)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/1993 a 31/07/1994

[...]

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea, o art. 138 do CTN exige-se a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Recurso Voluntário Negado (Acórdão nº 3802-004.034, Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, sessão de 27 de janeiro de 2015)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

IMPUTAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO AOS DÉBITOS COMPENSADOS EM ATRASO. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE. O direito creditório reconhecido deve ser imputado proporcionalmente aos débitos compensados acrescidos de multa e juros de mora devidos até a data da compensação. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional. (Acórdão nº 1302-001.736, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, sessão de 10 de dezembro de 2015)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 04/2011. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 08/2011. ABRANGÊNCIA. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO SOBRE COMPENSAÇÃO.

Os Atos Declaratórios PGFN nº 04/2011 e nº 08/2011 autorizam a dispensa de contestação em ações judiciais envolvendo a denúncia espontânea, sendo que o primeiro ato define que a multa de mora deve ser afastada e o segundo ato esclarece que caracteriza a denúncia espontânea o pagamento, concomitante à retificação da declaração, da diferença de débito declarado a menor, mas ambos os atos nada dispõem sobre se a compensação configura ou não o instituto do art. 138 do CTN.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.

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

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

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

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

De acordo com o legislador, o pagamento, ao lado da compensação, são espécies do gênero “modalidades de extinção”. O que vale para o gênero vale para a espécie, mas a recíproca não é verdadeira, lógica esta que se extrai do silogismo aristotélico. Se a compensação também excluísse a responsabilidade pela denúncia espontânea, porque não o fariam as demais formas de extinção do crédito tributário? A dação em pagamento em bens imóveis (inciso XI) configura denúncia espontânea? É mais razoável e prudente concluir que, se o legislador pretendesse contemplar a compensação, ou outras formas de extinção do crédito, não teria escrito somente “pagamento” no caput do art. 138 do CTN. Se assim o fez, é porque quis dizer que pagamento é pagamento, e não se confunde com compensação. E de fato, trata-se de duas espécies distintas, com efeitos diferenciados. O pagamento extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior. O mesmo não ocorre com a compensação, porque ela se sujeita a uma condição (resolutória) de decisão de não-homologação, que resolve (reverte) os efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto.

Teleologicamente falando, a denúncia espontânea guarda similaridade com o instituto do arrependimento, do direito penal, que o CP garante sob duas formas, o arrependimento eficaz (art. 15) e o posterior (art. 16). Em ambas, o benefício (responder somente pelos atos já praticados e redução da pena, respectivamente) somente é concedido quando houver prova do arrependimento (impedimento do resultado no art. 15 e reparação do dano e restituição da coisa no art. 16). Nos dois institutos, o penal e o tributário, a função é a mesma: a prevalência da premiação sobre o castigo. Se no direito penal exige-se certeza de que o acusado está arrependido, o mesmo vale para a denúncia espontânea. E tal certeza somente é obtida pelo pagamento.

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

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

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

Número do Processo 19647.004707/2005-31

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Processo nº 15374.000506/2005-61
Acórdão n.º 9101-003.559

CSRF-T1
Fl. 3.653

Data da Sessão 12/09/2013

Relator(a) BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Nº Acórdão 1101-000.945

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

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

Número do Processo 19647.004708/2005-85

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 29/03/2011

Relator(a) MARIA DE LOURDES RAMIREZ

Nº Acórdão 1801-000.520

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

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

A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não exclui a multa de mora. Entender que o recolhimento em atraso, feito de forma espontânea, exclui a multa de mora, é negar aplicação às leis que determinam sua imposição, pois a espontaneidade no pagamento em atraso é pressuposto da incidência da multa de mora. COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. CABIMENTO. A imputação proporcional, quando os débitos incluídos na Declaração de Compensação se encontram vencidos, não necessita de previsão legal, tratando-se simplesmente de critério aritmético para determinação de quanto do valor devido foi possível extinguir com o crédito oferecido.

Número do Processo 19647.004733/2005-69

Contribuinte TELEPISA CELULAR S.A.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 15/12/2010

Relator(a) SELENE FERREIRA DE MORAES

Nº Acórdão 1803-000.725

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Fonseca Vicentini,

Luciano Inocência dos Santos e Benedito Celso Benício Júnior, que davam provimento ao recurso.

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

Conclusão

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento, em vista da impossibilidade de se aplicar o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138, do CTN, sobre os débitos declarados em DCOMP, após os prazos de seus vencimentos.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado

Em que pese o entendimento da ilustre Relatora no sentido da impossibilidade de se aplicar o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 ao caso em apreço, durante as discussões em sessão, surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do Colegiado acerca da matéria.

A discussão reside na possibilidade ou não de exigir multa de mora sobre tributos pagos após o seu vencimento, mediante declaração de compensação, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF, em face do que prevê o art. 138 do CTN.

Defende o contribuinte que o pagamento espontâneo do tributo até então não declarado, antes de qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública, acrescidos dos juros de mora previstos na legislação de regência, enseja a aplicação do art. 138 do CTN, que o exime das penalidades decorrentes de sua falta, ainda que ao invés de pecúnia o pagamento seja realizado pela via da compensação.

Aduz não haver qualquer justificativa para o tratamento diferenciado entre aquele que paga a obrigação mediante compensação ou entrega de dinheiro, pois o que a norma em tela (art. 138, CTN) prestigia é o adimplemento espontâneo da obrigação tributária pelo contribuinte antes de qualquer medida do Fisco, pouco importando o modo pelo qual isso ocorra.

No sentir da I. Relatora, ainda que reconheça que pagamento e compensação sejam ambas formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, incisos I e II do CTN, não há possibilidade de aplicar o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138,

do CTN, sobre os débitos declarados em DCOMP, após os prazos de seus vencimentos. Porém como dito, esse não foi o entendimento da maioria do Colegiado.

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

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 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)

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 inexistente qualquer instrumento supletivo da ação fiscal.

A situação posta nos autos é exatamente essa, pois o contribuinte realizou a compensação antes da entrega da DCTF ou de qualquer outra declaração com idêntica função.

Nesse rumo, o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o pagamento do tributo é realizado através da compensação. Isso porque a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, ainda que sob condição resolutória de sua ulterior homologação, conforme previsto no art. 74 da Lei n.º 9.430/96, ou seja, informada a compensação, o crédito tributário se extingue, desde logo, exceto se o Fisco não o homologar. Ademais, o próprio CTN prevê, no art. 156, II, que a compensação extingue o crédito tributário, não havendo razão para não equipará-la a pagamento.

Nesse sentido:

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

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora

embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

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

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

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.

(EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015) (grifei)

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO MEDIANTE DCTF E COMPENSAÇÃO DECLARADA À RECEITA FEDERAL. EXCLUSÃO DA MULTA. CABIMENTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REMESSA OFICIAL.

1. O pagamento espontâneo do tributo, antes de qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública, acrescido dos juros de mora previstos na legislação de regência, enseja a aplicação do art. 138 do CTN, eximindo o contribuinte das penalidades decorrentes de sua falta.

2. O art. 138 do CTN não faz distinção entre multa moratória e multa punitiva, aplicando-se o favor legal da denúncia espontânea a qualquer espécie de multa.

3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados em DCTF e pagos com atraso, o contribuinte não pode invocar o art. 138 do CTN para se exonerar da multa de mora, consoante a Súmula nº 360 do STJ. Tal entendimento deriva da natureza jurídica da DCTF, GFIP ou outra declaração com idêntica função, uma vez que, formalizando a existência do crédito tributário, possuem o efeito de suprir a necessidade de constituição do crédito por meio de lançamento e de qualquer ação fiscal para a cobrança do crédito. 4. Todavia, enquanto o contribuinte não prestar a declaração, mesmo que recolha o tributo extemporaneamente, desde que pelo valor integral,

permanece a possibilidade de fazer o pagamento do tributo sem a multa moratória, pois nesse caso inexistente qualquer instrumento supletivo da ação fiscal.

5. A exegese firmada pelo STJ é plenamente aplicável às hipóteses em que o tributo é pago com atraso, mediante PER/DCOMP, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF. A declaração de compensação realizada perante a Receita Federal, de acordo com a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637/2002, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado.

6. Nas causas em que é parte a Fazenda Pública, os honorários advocatícios devem ser arbitrados com moderação, adotando-se valor que não onere demasiadamente o vencido, remunerar merecidamente o patrono do vencedor na demanda e leve em consideração a importância da demanda, o zelo dos advogados e a complexidade da causa. No caso dos autos, a questão controvertida envolveu discussão jurídica pacificada e permitiu o julgamento antecipado da lide.

7. Consoante a jurisprudência do STJ, consolidada na Súmula nº 325, "a remessa oficial devolve ao Tribunal o reexame de todas as parcelas da condenação suportadas pela Fazenda Pública, inclusive dos honorários de advogado" (TRF4, APELREEX 5039403-88.2014.404.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator p/ Acórdão JOEL ILAN PACIORNIK, (grifei))

Nesse compasso, dado o caráter de punição da multa moratória, vigente em nosso sistema tributário, bem como diante da iniciativa do contribuinte de espontaneamente, independente de qualquer manifestação do fisco, promover o pedido de compensação tributária incluindo o valor principal e juros e multa, resta caracterizada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

A forma utilizada pela recorrente não afasta a aplicação do instituto da denúncia espontânea, uma vez que a PER/Dcomp tem efeito de pagamento antecipado, que extingue o crédito tributário até posterior homologação.

Ora, se artigo 138 do Código Tributário Nacional reza que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração, não há como privar desse privilégio aquele que quita sua obrigação através de crédito de sua titularidade.

Particularmente, entendo que o artigo 138 do CTN aplica-se a todas as modalidades extintivas do crédito tributário, ressalvado o parcelamento, pois neste caso há previsão legal expressa afastando a caracterização da denúncia espontânea, conforme prescrito pelo artigo 1º da Lei Complementar 104/2001, que acrescentou o artigo 155-A, §1º ao Código Tributário Nacional:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. [\(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005\)](#)

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica. [\(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005\)](#)

Com efeito, a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação tributária devem ser compreendidas no âmbito semântico do vocábulo "pagamento" empregado pelo artigo 138 do CTN, vez que acarretam a sua extinção. Sendo a compensação uma forma de pagamento e, restando atendidas as outras exigências do artigo 138 do CTN, impõe-se, a meu ver, a exclusão da multa de mora.

Portanto, inexigível a multa de mora, porquanto a confissão e o pagamento por meio da compensação se deram de forma espontânea. Sem esse "prêmio", nenhum benefício teria o contribuinte e melhor seria aguardar a atuação da autoridade fazendária.

Desse modo, merece provimento o Recurso Especial do Contribuinte.

Conclusão

Por esses fundamentos, voto por dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, para assegurar-lhe o direito de excluir a multa moratória sobre os débitos declarados em DCOMP, após os prazos de seus vencimentos, aplicando o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138, do CTN.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza