



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



**Processo nº** 16327.001772/2006-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.490 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** BANCO ITAU S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006

PERDCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A denúncia espontânea requer o pagamento do tributo. Considerando que o pagamento e a compensação são modalidades distintas de extinção do crédito tributário, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito por compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada e a multa moratória é devida estando o débito em atraso na data da compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Raphael Madeira Abad, Walker Araújo e José Renato Pereira de Deus que aplicavam a denúncia espontânea e davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Lima Abud.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad – Relator

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud – Redator Designado.

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green. Ausente(s) o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard.

**Relatório**

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discutem-se as consequências jurídicas da compensação de créditos tributários, especificamente se ela configura a denúncia espontânea, com a não incidência de multa moratória, ou não.

Por retratar com precisão os atos até então realizados no presente processo adoto e transcrevo o relatório produzido pela DRJ quando da análise do presente processo.

Trata-se de impugnação (fls. 12 a 19) apresentada por BANCO ITAÚ S. A., supra qualificado, contra Auto de Infração (fls. 01 a 05) de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, referente a fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2006.

2. No tópico "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" (fls. . 02), a Autoridade Fiscal autuante informa que o contribuinte efetuou o recolhimento do tributo em atraso e sem o acréscimo de multa moratória e que, após imputação proporcional, restou saldo de Cofins não paga.

2.1. Em vista disso, lavrou o Auto de Infração, obtendo o crédito tributário assim constituído:

Cofins: R\$ 266.536,84

Juros (até 31/10/2006): R\$ 16.035,13

Multa: R\$ 199.902,62

CRÉDITO TRIBUTÁRIO TOTAL: R\$ 482.474,59

2.3. O dispositivo legal aplicável está discriminado a fls. 02: artigos 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51, do Decreto nº. 4.524/02; art. 18, da Lei nº. 10.684/03. •

3. Tendo tomado ciência deste lançamento em 09/11/2006 (fls. 01), o contribuinte, por intermédio de sua advogada (does. a fls. 20, 20v e 24) interpôs impugnação (fls. 12 a 19), protocolizada em 08/12/2006, relatando e alegando o que segue.

3.1. Após relato dos fatos, afirma que, reconhecendo o estado de mora em relação ao pagamento da Cofins, relativo as competências de março e abril de 2006, efetuou a compensação do valor total, acrescendo de juros moratórios, antes da prática de qualquer ato de fiscalização por parte da Receita Federal. Afirma que, em 07/11/2006 efetuou comunicação à Receita Federal do recolhimento e da compensação realizados. Assim, invoca o artigo 138, do Código Tributário Nacional para atacar o lançamento da multa de ofício.

3.2. Argumenta que o Auto de Infração deve ser cancelado por incorreção dos valores apurados, pois o Auditor Fiscal autuante empregou o critério da imputação proporcional, resultando em insuficiência de recolhimento da Cofins no valor de R\$ 266.536,84. Entende que esse valor equivale exatamente ao valor da multa de mora que deixou de ser paga quando do recolhimento dos valores de Cofins e atraso e que os valores lançados equivalem ao valor da multa moratória, que é indevida, no seu entendimento, acrescida de multa de ofício e de juros de mora desde o vencimento original, o que evidenciaria "não ter sido usado o critério de imputação proporcional, pois nesse caso teria sido encontrado o valor de R\$ 211.664,78, conforme planilha anexa (doc. 05) e não de R\$ 266.536,84 como consta no auto de infração". Assim, entende que a imputação proporcional foi calculada erroneamente.

3.3. Requer a improcedência do Auto de Infração e protesta pela juntada dos documentos anexos e pela produção de outras provas.

4. É o relatório.

Com o julgamento realizado pela DRJ foram proferidas as seguintes ementas, abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. FALTA DE CARACTERIZAÇÃO.

O pedido de compensação não caracteriza a denúncia espontânea, prevista no artigo 138, do CTN e tampouco dispensa o pagamento das penalidades pecuniárias e dos acréscimos moratórios e punitivos cabíveis no lançamento de ofício.

ERRO MATERIAL. CORREÇÃO.

Constatado erro material na definição da base de cálculo, é de se providenciar a correção da exigência fiscal, em obediência ao princípio da verdade material.

Irresignada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário por meio do qual, sinteticamente, sustenta que a compensação equipara-se ao pagamento para fins de denúncia espontânea, razão pela qual não devem lhe ser cobradas quaisquer multas.

Como a análise do mérito do feito depende da verificação da ocorrência da “denúncia espontânea”, que por sua vez depende da análise da data da emissão da DCTF, que a Recorrente afirma haver ocorrido depois do pedido de compensação, o julgamento foi convertido em diligência nos seguintes termos:

Para fins de denúncia espontânea o fator determinante é o ato do contribuinte consistente em confessar o débito antes de qualquer ato por parte da fiscalização.

Todavia, a própria Recorrente afirma que não há nos autos a DCTF cuja data de entrega é um elemento essencial para a aplicação do referido REsp.

Por este motivo, é de se converter o processo em diligência para que fiscalização traga aos autos a DCTF, documento apresentado pela Recorrente mas que está na posse da Fazenda Nacional, por meio da qual a Recorrente afirma haver declarado o referido débito.

Como resultado da diligência foram juntados aos autos os documentos de e-fls. 228 a 4.354, acompanhados do despacho de encaminhamento de e-fls. 4355 e seguintes.

É o relatório

## Voto Vencido

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

### 1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido.

## **2. Mérito.**

Não havendo preliminares, é de adentrar diretamente no mérito.

### **2.1. Momento da compensação e relação à retificação das DCTF.**

A Recorrente afirma que, com o objetivo de aproveitar-se das vantagens do instituto da denúncia espontânea que em **31.10.2006** realizou em a compensação dos valores que devia em relação às competências de março e abril de 2006, acrescido apenas de juros de mora, antes da prática de qualquer ato, fato este comunicado em 07.11.2006.

A Recorrente comprovou a data dos recolhimentos por meio da juntada dos DARF as e-fls. 56 e 58, , bem como das Declarações de compensação, todos datados do dia 31.10.2006.

Como decorrência da diligência foram juntadas aos autos as DCTF dos períodos de março e abril de 2006.

Constatou-se que as originais foram entregues em 08.05.2006 e 07.06.2006 respectivamente, seguidas de nove retificadoras para cada período, tudo conforme despacho de e-fls. 4355.

Assim, quando da ocorrência da compensação, em 31.10.2006, no mundo jurídico havia apenas as DCTF originais, que vieram a ser retificadas apenas em 11.01.2007, ambas.

Neste caso é de se concluir que quando da ocorrência da compensação ainda não havia a retificação da DCTF.

### **2.2. Equiparação da apresentação da Declaração de Compensação ao pagamento para fins de denúncia espontânea.**

A questão central da lide vem a ser se a apresentação de declaração de compensação seria equiparada ao pagamento para fins de caracterização da denúncia espontânea.

Esta questão é controvertida no CARF, merecendo destaque o Acórdão nº 9303-010.490, de 18/06/2020, para ilustrar este voto, com sua ementa e texto do voto vencedor:

#### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 15/01/2004

MULTA DE MORA. DÉBITOS. PAGAMENTOS A DESTEMPO. DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

O pagamento de débitos fiscais declarados nas respectivas DCTF, mediante a transmissão de Declaração de Compensação (Dcomp), em data posterior à dos seus respectivos vencimentos, não configura denúncia espontânea, incidindo multa de mora sobre débitos compensados a destempo.

(...) Com a devida vênia divirjo da eminente relatora.

A divergência de fundo centra-se no fato de que entendo que a compensação não pode ser considerada como pagamento, para todos efeitos, quer para contagem do prazo decadencial, quer para fins de incidência da denúncia espontânea, caso dos autos. Para a ímproba relatora a compensação, em toda sua extensão, tem natureza de pagamento. Eis nossa divergência.

A aplicação da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, na extinção de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, já foi objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 16/03/2015, por meio do REsp nº 1.149.022/SP, no qual aquele Tribunal Superior decidiu que não se aplica aquele instituto aos débitos declarados pelo contribuinte nas respectivas DCTF e liquidados depois das datas de seus vencimentos.

Assim, por força no disposto no art. 62, § 2º, do Anexo II, do RICARF, aplica-se ao presente caso essa decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), reconhecendo que a transmissão da Dcomp depois das datas dos prazos de vencimentos dos débitos tributários compensados, visando suas extinções, não configurou denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN. Veja-se, nesse sentido, outro julgado do STJ:

*TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA.*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.*

*1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes (AgInt nos EDcl nos EREsp 1.657.437/RS, Relator Min. Gurgel de Faria, Dje 17/10/2018)*

Portanto, em casos que o alegado pagamento operou-se com o envio de DCOMP não há que falar-se em denúncia espontânea. Esse é o entendimento majoritário desta E. Turma, como no presente julgado. A título de exemplo cito o aresto 9303-008.370, de 20/03/2019, de relatoria do Dr. Rodrigo da Costa Pôssas.

Ou seja, entende-se que a compensação, ao contrário do pagamento, somente extinguirá o crédito tributário sob condição resolutória, após aferição da certeza e liquidez do aventado crédito. Assim, quando do envio da DCOMP não há falar-se em pagamento, pois o valor do crédito a ser compensado ainda é incerto e ilíquido. Não sendo pagamento, em seu senso estrito, não há falar-se ainda em extinção do crédito tributário a ensejar a incidência do art. 138 do CTN.

Todavia, não obstante o respeito nutrido pela inteligência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, alinho-me ao voto vencido, e adoto e transcrevo os argumentos esposados pela Ilustre Conselheira Érika Costa Camargos Autran no Acórdão 9303-010.228, de 11 de março de 2020, no que foi seguida pelos Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello, abaixo transcrito:

Apesar do entendimento acima, me manifestei neste julgados que a compensação deve se equiparar ao pagamento para efeitos da aplicação da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN. Assim, faço meus os argumentos da ilustre Conselheira Tatiana

Midori Migiyama que em seu voto condutor, analisou a mesma matéria, e por isso peço vênia para abaixo reproduzi-lo:

*Vê-se que o cerne da lide se resume a equiparação das modalidades de extinção do crédito tributário, especificamente compensação com pagamento, para fins de aplicação da tese da denúncia espontânea ao presente caso. Eis 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 direcionar o meu entendimento, importante recordar:

- ☐ *Trata-se de despacho decisório que homologou em parte a compensação dos débitos tributários declarados na DCOMP;*
- ☐ *A homologação parcial decorreu da falta de recolhimento de multa de mora, vez que o contribuinte adotou a tese da denúncia espontânea nesse caso – eis que entregou a DCOMP antes da apresentação da DCTF retificadora.*

*Resta assim, inegável, que houve a extinção de parte do débito com a homologação parcial, vez que a Receita Federal do Brasil homologou parcialmente a declaração de compensação, considerando que faltava o recolhimento da multa. Inegável, assim, que houve a quitação total do débito, com a homologação, se adotarmos a tese da denúncia espontânea. Tal informação é relevante, considerando o decidido pelo STJ, em sede de Recurso Repetitivo (Grifos meus):*

**"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO**

**PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.**

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

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

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

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

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

6. 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.

(REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

Vê-se que o STJ traz que 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.**

O STJ traz o termo **recolhido integralmente**, e não **pago integralmente**, além mencionar a palavra **quitação**. Por óbvio, vez que o que se deve considerar para a aplicação do art. 18 do CTN é a **quitação** – extinção do débito. E, no presente caso, ocorreu.

A compensação tem o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento: ambos surtem o efeito imediato de extinção do crédito tributário e estão sujeitos, igualmente, à homologação pela autoridade fiscal.

Frise-se tal entendimento a Nota Técnica Cosit 1 – que aplico, ainda que “extinta”:

“[...]

Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação

18. Com relação a 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. [...]*

*Cabe considerar ainda o decidido pelo STJ que decidiu que “compensação” se equiparava a “pagamento” – Resp 1.122.131/SC:*

*“TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9º. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA SSP - 1669290v7 12 HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTE. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.*

*[...]*

*Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito). Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9º. da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade ex officio, como se deu neste caso (2/6/16)” (REsp 1122131/SC, relator: ministro Napoleão Nunes Maia Filho, primeira turma, data do julgamento: 24/5/16, data da publicação/fonte: DJe 2/6/16, g.n.).”*

No presente caso, a Contribuinte ao ter constatado erro na apuração da base de cálculo do COFINS, efetuou nova apuração dessa contribuição e constatou-se o recolhimento a maior do débito correspondente.

Dessa forma, após efetuar o pagamento e constatando erro foi pleiteada a Compensação, por meio da PER/DCOMP em 18.10.2007 para quitação do débito relativo à competência de maio de 2004, sem, entretanto, realizar a retificação das DCTF do 2º trimestre de 2004. Em 2009, a empresa fez a retificação da DCTF do 2º trimestre de 2004, informando o crédito e o débito. O débito foi apenas confessado após a apresentação da DCOMP, como afirmado pelo próprio i. Relator do Acórdão recorrido no relatório:

*(...)*

Assim, deve ser considerado perfeitamente cabível o benefício da denúncia espontânea, pois, quando da realização da compensação, portanto, os débitos confessados já se encontravam vencidos, sendo indubitável que o contribuinte os confessou naquela data. Na divergência apresentada pela Contribuinte, o que se verificará é a possibilidade de a realização da compensação equiparar-se ao pagamento para efeitos da aplicação da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN.

Vale observar que a compensação efetuada pelo contribuinte possui efeito de pagamento, sob condição resolutória. Significa dizer que, se porventura a compensação não vier a ser homologada, perderá a eficácia a denúncia espontânea, com a exigência do débito tributário com a multa.

Não obstante tratar-se de matéria controversa, seja neste Conselho ou no e. STJ, é importante observar as decisões deste Tribunal que se alinham ao entendimento



que acolho no presente voto. A Primeira e a Segunda Turma do STJ apresentam precedentes em que aplicam a norma do art. 138 do CTN de forma que o termo “pagamento” assuma a acepção de “adimplemento”. Conforme a interpretação levada a termo nos julgados a seguir, denúncia espontânea mediante o adimplemento integral do débito tributário antes da ação fiscal, independentemente deste se dar mediante pagamento em dinheiro ou compensação:

Entretanto, esse colegiado, em nova composição, reformou a sua posição, e vem adotando reiteradamente a posição contrária (veja Acórdão 9101-003.687). A posição fundou-se principalmente no argumento de que o CTN utiliza a expressão “pagamento” em diversas ocasiões no sentido amplo, significando o *adimplemento* da obrigação. Além disso, a compensação efetuada pelo contribuinte possui efeito extintivo, sob condição resolutória, de modo que não sendo homologado perderá a eficácia a denúncia espontânea, podendo ser cobrado o débito tributário acrescido de multa. Por fim, pontua também que o STJ possui acórdãos que acatam expressamente essa posição, a exemplo do REsp 1.122.131/SC[4] e o AgRg no REsp 1.136.372[5].

Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma

**Título** AgRg no REsp 1136372 / RS

**Data** 04/05/2010

**Ementa**

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.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

### 2.3. Análise da documentação apresentada.

A Recorrente alega que realizou a compensação no dia 31.10.2006 (e-fls 56), especificamente nos seguintes valores:

| Imposto                              | Código | Fato Gerador                     | Vencimento                             | Data Pagamento /Compensação | Valor Principal                            | Juros                                | Total                                       |
|--------------------------------------|--------|----------------------------------|----------------------------------------|-----------------------------|--------------------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------------|
| Pis                                  | 4574   | 31/03/06<br>30/04/06             | 14/04/06<br>15/05/06                   | 31/10/2006                  | 43.330,57<br>173.230,61                    | 3.011,47<br>9.822,18                 | 46.342,04<br>183.052,79                     |
| <b>Total</b>                         |        |                                  |                                        |                             | <b>216.561,18</b>                          | <b>12.833,65</b>                     | <b>229.394,83</b>                           |
| Cofins                               | 7987   | 31/03/06<br>30/04/06             | 14/04/06<br>15/05/06                   | 31/10/2006                  | 266.649,64<br>1.066.034,54                 | 18.532,15<br>60.444,16               | 285.181,79<br>1.126.478,70                  |
| <b>Total</b>                         |        |                                  |                                        |                             | <b>1.332.684,18</b>                        | <b>78.976,31</b>                     | <b>1.411.660,49</b>                         |
| IRPJ                                 | 2319   | 31/03/06<br>30/04/06<br>31/08/06 | 28/04/06<br>31/05/06<br>29/09/2006 (*) | 31/10/2006                  | 2.821.119,00<br>9.672.475,18<br>494.080,31 | 196.067,77<br>548.429,34<br>4.940,80 | 3.017.186,77<br>10.220.904,52<br>499.021,11 |
| <b>Total</b>                         |        |                                  |                                        |                             | <b>12.987.674,49</b>                       | <b>749.437,91</b>                    | <b>13.737.112,40</b>                        |
| CSLL                                 | 2469   | 31/03/06<br>30/04/06             | 28/04/06<br>31/05/06                   | 31/10/2006                  | 201.902,62<br>4.042.948,68                 | 14.032,23<br>229.235,19              | 215.934,85<br>4.272.183,87                  |
| <b>Total</b>                         |        |                                  |                                        |                             | <b>4.244.851,30</b>                        | <b>243.267,42</b>                    | <b>4.488.118,72</b>                         |
| <b>Total Geral Pago/Compensado</b>   |        |                                  |                                        |                             | <b>18.781.771,15</b>                       | <b>1.084.515,29</b>                  | <b>19.866.286,44</b>                        |
| <b>Multa não paga ( a 20%)</b>       |        |                                  |                                        |                             | <b>3.657.538,17</b>                        |                                      |                                             |
| <b>(*) Multa não paga ( a 9,90%)</b> |        |                                  |                                        |                             | <b>48.913,95</b>                           |                                      |                                             |
| <b>Total da Multa não paga</b>       |        |                                  |                                        |                             | <b>3.706.452,12</b>                        |                                      |                                             |

Esta compensação foi efetuada sem o pagamento da multa, face ao instituto da denúncia espontânea, conforme artigo 138 do CTN.

Analisando a documentação trazida aos autos foi possível chegar às seguintes conclusões:

PIS de Março de 2006 - a declaração válida (apresentada em 12.11.2009, após a DCOMP) foi de R\$ 5.229.944,30 (e-fls. 2225), enquanto a declaração original havia sido de R\$ 5.186.613,73 (e-fls. 409), o que significa uma diferença de R\$ 43.330,57. O valor principal do tributo compensado no período, segundo a DCOMP foi de 43.330,57, portanto idêntico.

COFINS de Março de 2006 - a declaração válida (apresentada em 12.11.2009, após a DCOMP) foi de R\$ 32.184.722,60 (e-fls. 2272) enquanto a declaração original havia sido de R\$ 31.917.622,96 (e-fls. 2272), o que significa uma diferença de R\$ 267.099,64. O valor principal do tributo compensado no período, segundo a DCOMP foi de 266.649,64, portanto INFERIOR.

PIS de Abril de 2006 - a declaração válida (apresentada em 31.01.2011, após a DCOMP) foi de R\$ 7.147.882,89 (e-fls. 4141), enquanto a declaração original havia sido de R\$ 6.974.652,28 (e-fls. 3698), o que significa uma diferença de R\$ 173.230,61. O valor principal do tributo compensado no período, segundo a DCOMP foi de R\$ 173.230,61, portanto idêntico.

COFINS de Abril de 2006 - a declaração válida (apresentada em 31.01.2011, após a DCOMP) foi de R\$ 43.986.971,12 (e-fls. 4185) enquanto a declaração original havia sido de R\$ 42.920.937,12 (e-fls. 3471), o que significa uma diferença de R\$ 1.066.034,00. O valor principal do tributo compensado no período, segundo a DCOMP foi de 1.066.034,54, portanto SUPERIOR ao devido.

### 3. Conclusões.

Conclusivamente, partindo-se (i) da premissa de que a declaração de compensação equipara-se ao pagamento para fins da ocorrência da “denúncia espontânea”, e constatando que a referida declaração de compensação ocorreu antes da apresentação da DCTF por meio da qual a Recorrente declarou a existência do débito, voto no sentido de dar provimento ao Recurso

Voluntário para reconhecer a ocorrência da denúncia espontânea até o limite dos valores compensados.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

## Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Lima Abud – Redator Designado.

Inicialmente gostaria de cumprimentar o Relator pela condução do VOTO e pedir a devida vênia para expor minha divergência no tocante aos assuntos tratados.

Para inaugurar a análise, tomo por esteio a lição da Conselheira Larissa Nunes Girard proferida no Acórdão de Recurso Voluntário nº **3002-000.945**, de 10 de dezembro de 2019:

Entendo que a primeira instância trouxe a correta interpretação do art. 138 do CTN, que assim dispõe:

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

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

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

Vejamos o art. 156:

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

- I. - o pagamento;*
- II. - a compensação;*
- III. - a transação;*
- IV. - remissão;*
- V. - a prescrição e a decadência;*
- VI. - a conversão de depósito em renda;*
- VII. - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;*

- VIII. - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
- IX. - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X. - a decisão judicial passada em julgado.
- XI. - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (grifado)

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

É lógico e compreensível que o legislador tenha decidido exonerar a penalidade, uma redução do crédito tributário, apenas nas hipóteses em que o montante devido esteja plena e definitivamente disponível para a Fazenda, sem qualquer condição futura que possa vir a demonstrar a sua inexistência ou indisponibilidade.

Da mesma forma, é igualmente lógico e compreensível que esse incentivo à autorregularização seja concedido desde que não haja necessidade de movimentar a máquina administrativa para assegurar a disponibilidade integral dos valores, seja por meio das atividades de fiscalização, de constituição, de cobrança ou de execução do crédito tributário. Não faz sentido conceder essa benesse e ainda ter de apreciar a liquidez e certeza do crédito que o contribuinte alega ter contra a Fazenda ou desenvolver procedimentos fiscais que podem resultar na conclusão de que se exonerou a penalidade por nada. Na sistemática instituída pelo CTN, o contribuinte precisa mostrar que entregou o tributo de forma definitiva à Fazenda. E apenas as modalidades de pagamento integral ou depósito administrativo atendem a essa condição.

O Recurso Voluntário pugna pela inexigibilidade da multa moratória. Ou seja, requer o tratamento do instituto da Denúncia Espontânea.

As compensações foram declaradas e transmitidas após o vencimento do débito a que se referiam. Isso é inconteste. Dessarte, dúvida não resta que quando do envio da DCOMP o contribuinte estava em mora.

Duas condições deveriam ser preenchidas para atender o requisito da denúncia espontânea e, conseqüentemente, a desoneração da multa moratória:

1. o recolhimento deve se dar por iniciativa exclusiva do interessado, sem qualquer procedimento de ofício iniciado; e
2. que o crédito tributário deve ser objeto de pagamento integral antes da confissão.

Apenas a primeira condição foi atendida, uma vez que o débito foi objeto de compensação e não de pagamento. Por se tratarem de institutos diferentes, não podem ser

tratados como sinônimos, de forma que a compensação não tem o condão de afastar a multa de mora prevista por pagamento extemporâneo.

Sem maiores delongas, a matéria é iterativa nesse CARF, e inclusive já ganhou foros de recurso especial, dos quais vale a pena trazer, *interplures*, o acórdão nº 9303-010.490, de 18/06/2020, para ilustrar este voto, com sua ementa e texto do voto vencedor:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 15/01/2004

**MULTA DE MORA. DÉBITOS. PAGAMENTOS A DESTEMPO. DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.**

O pagamento de débitos fiscais declarados nas respectivas DCTF, mediante a transmissão de Declaração de Compensação (Dcomp), em data posterior à dos seus respectivos vencimentos, não configura denúncia espontânea, incidindo multa de mora sobre débitos compensados a destempo.

(...) Com a devida vênia divirjo da eminente relatora.

A divergência de fundo centra-se no fato de que entendo que a compensação não pode ser considerada como pagamento, para todos efeitos, quer para contagem do prazo decadencial, quer para fins de incidência da denúncia espontânea, caso dos autos. Para a íclita relatora a compensação, em toda sua extensão, tem natureza de pagamento. Eis nossa divergência.

A aplicação da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, na extinção de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, já foi objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 16/03/2015, por meio do REsp nº 1.149.022/SP, no qual aquele Tribunal Superior decidiu que não se aplica aquele instituto aos débitos declarados pelo contribuinte nas respectivas DCTF e liquidados depois das datas de seus vencimentos.

Assim, por força no disposto no art. 62, § 2º, do Anexo II, do RICARF, aplica-se ao presente caso essa decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), reconhecendo que a transmissão da Dcomp depois das datas dos prazos de vencimentos dos débitos tributários compensados, visando suas extinções, não configurou denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN. Veja-se, nesse sentido, outro julgado do STJ:

**TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA.**

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.**

*1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes (AgInt nos EDcl nos EREsp 1.657.437/RS, Relator Min. Gurgel de Faria, Dje 17/10/2018)*

Portanto, em casos que o alegado pagamento operou-se com o envio de DCOMP não há que falar-se em denúncia espontânea. Esse é o entendimento majoritário desta E. Turma, como no presente julgado. A título de exemplo cito o aresto 9303-008.370, de 20/03/2019, de relatoria do Dr. Rodrigo da Costa Pôssas.

Ou seja, entende-se que a compensação, ao contrário do pagamento, somente extinguirá o crédito tributário sob condição resolutória, após aferição da certeza e liquidez do aventado crédito. Assim, quando do envio da DCOMP não há falar-se em pagamento, pois o valor do crédito a ser compensado ainda é incerto e ilíquido. Não sendo pagamento, em seu senso estrito, não há falar-se ainda em extinção do crédito tributário a ensejar a incidência do art. 138 do CTN.

No mesmo sentido:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.

(CSRF. 3ª Turma. Acórdão n. 9303-007.924 no Processo n. 10675.002253/2005- 51. Rel Cons. Andrada Marcio Natal. Dj 24/01/2019)

A matéria já foi apreciada pela 1ª Turma da Câmara Superior deste Conselho no acórdão 9101-004.231, cuja ementa segue abaixo transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

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

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

**Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. - grifado.**

Transcrevo ainda decisões de Turmas diversas do STJ, ordenadas em ordem cronológica, para que não reste dúvida sobre a uniformidade desse entendimento ao longo do tempo:

- AgRg no AgInt nº 1.303.103/RS, julgado em 08/2010

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DO PRINCIPAL E DOS JUROS DE MORA DEVIDOS - NÃO-CONFIGURAÇÃO.

1. A configuração da denúncia espontânea pressupõe o pagamento do principal da dívida acompanhado dos juros de mora devidos antes de qualquer procedimento fiscal, o que não ocorreu na espécie, na qual houve mero pedido de compensação.

2. Agravo regimental não provido. (grifado)

• AgRg no AREsp nº 1.745.514/CE, julgado em 09/2012

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. (grifado)

• AgInt no REsp nº 1.568.857/PR, julgado em 05/2017

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. DEFICIÊNCIA NA ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC/73. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA.

É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão incorreu em omissão, contradição ou obscuridade. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.

A compensação tributária não se equipara a pagamento de tributo para fins de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea regido pelo art. 138 do CTN. Precedentes: EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/11/2016; AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/9/2015; AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/9/2012.

Agravo interno a que se nega provimento. (grifado)

E por fim, em decisão recente, no julgamento do Agravo de Instrumento nos Embargos de Declaração no REsp nº 1.704.799/PR, ocorrido em junho/2019, temos a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPROCEDÊNCIA.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.

A ação declaratória proposta pelos contribuintes deve ser julgada improcedente, com a inversão dos ônus sucumbenciais, já que a questão controvertida posta nos autos diz respeito unicamente à aplicação do benefício da denúncia espontânea quando o crédito tributário for pago via compensação.

Agravo interno desprovido. (grifado)

É como voto.

Jorge Lima Abud - Redator Designado.