



**Processo nº** 19647.004531/2005-17  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-011.881 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 13 de setembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TELPA CELULAR S/A

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Exercício: 2001

**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.

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, e Vanessa Marini Cecconello, que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

*(documento assinado digitalmente)*  
Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

*(documento assinado digitalmente)*  
Érika Costa Camargos Autran – Relatora

*(documento assinado digitalmente)*  
Rodrigo Mineiro Fernandes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmíro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, substituído pelo conselheiro Pedro Sousa Bispo.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 1302-001.673 (e-fls. 268/279), proferido pela 2ª Turma Ordinária, da Terceira Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, decisão que por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**Exercício: 2001**

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA.**

**CABIMENTO.**

*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.*

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CABIMENTO.**

*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 ao exigências do artigo 138 do CTN.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a) o(a) Conselheiro(as) Waldir Veiga Rocha e Alberto Pinto Souza Júnior.*

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (em face do acordão recorrido que negou provimento ao Recurso Voluntário, a divergência suscitada diz respeito **compensação como meio apto para configurar a denúncia espontânea.**

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitida, conforme despacho de fls. 296 a 300.

O Contribuinte apresentou contrarrazões, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório em síntese.

### **Voto Vencido**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

#### **Da Admissibilidade**

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Naciona atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.. 296 a 300.

#### **Do Mérito**

No mérito, cinge-se a controvérsia à exclusão da multa de mora em razão de suposta caracterização de denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, pela compensação.

A interessada acima qualificada apresentou as Declarações de Compensação DCOMPs de fls. 01/28, por meio das quais compensou crédito do Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ com débitos de estimativas do imposto e da CSLL apurados em meses dos anos-calendário 2002 e 2003. O crédito informado seria decorrente de saldo negativo do imposto apurado em 31/12/2000. Em diligência realizada pela Delegacia da Receita Federal no Recife

(relatório de fls. 30/38), concluiu-se pela existência de crédito inferior ao pleiteado, porém suficiente, para compensar os débitos relacionados nas declarações. Por meio do Despacho Decisório de fl. 39, a autoridade *a quo*, acatando os fundamentos expostos no relatório homologou as compensações declaradas.

Conforme reconhecido em Recurso Voluntário, a contribuinte constatou, em dezembro de 2003, que possuía débitos fiscais relacionados ao IRPJ (devida pelo regime de estimativa) de agosto a setembro de 2002 e débitos relacionados à CSLL de outubro de 2003. Em julho de 2004, a contribuinte constatou existência de débito de IRPJ de abril de 2002; e em agosto de 2004 constatou existência de débito IRPJ de novembro de 2003. Decidiu, então, regularizar sua situação perante a Administração Fiscal e realizou, espontaneamente, a compensação com crédito fiscal que detinha, relacionado ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2000. A compensação foi realizada antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, o que configura a espontaneidade, requisito para que a denúncia afaste a responsabilidade do contribuinte e as penalidades a ela inerentes.

Sem muitas delongas, essa matéria já foi objeto de debate nessa turma, manifestando 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.**

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

*Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).*

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

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

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o

*Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia*

*espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."*

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

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

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

*(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 DISTENCIAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTES. 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.)."*

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.

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.

A compensação também é forma de extinção da obrigação tributária, nos termos do art. 156, inciso II, do CTN, equivalente a pagamento, atraindo a aplicação do instituto da denúncia espontânea do 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, há denúncia espontânea mediante o adimplemento integral do débito tributário antes da ação fiscal, independentemente deste se dar mediante pagamento em dinheiro ou compensação:*

Dante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

## Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, redator designado.

A i. Relatora concluiu que a compensação também seria uma forma de extinção da obrigação tributária, nos termos do art. 156, inciso II, do CTN, equivalente a pagamento, atraindo a aplicação do instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN. O colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu de tal entendimento.

A jurisprudência desta turma, ainda que em julgados decididos pelo voto de qualidade, firmou-se no sentido que a compensação não seria reconhecida como meio apto a caracterizar denúncia espontânea.

Neste sentido, adoto como minhas razões de decidir os fundamentos do voto vencedor do Acórdão nº 9303-010.677, da lavra do Ex-Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, no sentido de não aplicar a denúncia espontânea em casos de ausência de pagamento, mesmo quando efetuada a compensação, o que faço nos termos do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, cujo inteiro teor abaixo transcrevo:

Como bem delimitado pela ilustre relatora, cinge-se a controvérsia à exclusão da multa de mora em razão de suposta caracterização de denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, pela compensação. O acórdão recorrido entendeu pela possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea para exclusão da multa de mora, tendo em vista a realização da extinção do crédito tributário por meio de compensação. A Fazenda Nacional defende que não está caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve pagamento e sim compensação.

Como é de sabença, o Superior Tribunal de Justiça, na pessoa do então Ministro Teori Albino Zavascki, decidiu, nos autos do processo nº 2007/0142868-9, sobre a aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação previamente declarados pelo contribuinte e pagos a destempo, nos seguintes termos.

### EMENTA

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.**

(REsp 962379 RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

Mais tarde, no REsp 1149022, da relatoria do Ministro Luiz Fux, ficou consignado o entendimento de que a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do tributo sujeito a lançamento por homologação, acompanhado do respectivo **pagamento integral**, retifica a declaração.

A intelecção induvidosa da decisão acima transcrita é no sentido de que o pagamento que não fora previamente declarado em DCTF está albergado pela denúncia espontânea **quando pago** antes de qualquer procedimento fiscal.

Noutro giro, é translúcido o entendimento de 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 (item 7 da ementa a seguir transcrita).

#### EMENTA

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 consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 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.

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

O artigo 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 343/2015 e alterações, determina que as matérias de Repercussão Geral sejam reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte.

Ressalta-se que ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ entendem, de maneira pacífica, que, ainda que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, se o crédito não foi previamente declarado pelo contribuinte, mas **foi pago**, pode-se configurar a denúncia espontânea, desde que ocorram as demais hipóteses do art. 138 do CTN.

Portanto, conclusão inequívoca dos citados julgados é que não havendo declaração prévia do tributo e tendo o contribuinte efetuado o seu **pagamento** sem qualquer ação prévia do ente tributante, deve ser aplicado ao caso a denúncia espontânea, inclusive em relação à multa de mora.

No presente caso, em síntese, o contribuinte confessou seus débitos, porém não efetuou o seu pagamento, e sim apresentou declaração de compensação.

No caso, trata-se de efetivamente efetuar a leitura correta do que dispõe 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.

Da leitura do dispositivo legal acima transscrito resta claro que a denúncia espontânea só é válida se vier acompanhada do **pagamento do tributo**. No presente caso apesar do contribuinte ter confessado o débito por meio das declarações de compensação, esta confissão não veio acompanhada do pagamento e sim de uma pretensa compensação que dependerá sempre de sua homologação posterior, expressa ou tácita.

Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário, pois para o pagamento a extinção do crédito tributário não está vinculada a nenhuma condição e o art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96 estabelece que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Dante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

No mesmo sentido, os Acórdãos 9303-010.676 e 9303-010.864.

Em face das razões e fundamentos acima expostos, o colegiado deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes