



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19679.010125/2005-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-003.791 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2019
Matéria PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. MULTA MORATÓRIA.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente PARTICIPAÇÕES MORRO VERMELHO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido os Conselheiros Nelso Kichel (Relator), Roberto Silva Junior e Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram por lhe negar provimento. Designado o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Roberto Silva Junior manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto- Presidente.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se do Recurso Voluntário (e-fls. 298/310) em face do Acórdão da DRJ/Belo Horizonte (e-fls. 287/291) que julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, denegando o direito creditório pleiteado.

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- que, 13/09/2005, a contribuinte protocolizou Pedido de Restituição do indébito tributário, no montante de R\$ 4.125.073,62 (valor corrigido pela contribuinte até a data do pedido, planilhas - e-fls. 28/29), utilizando formulário papel (e-fl. 03);

- que o direito creditório reclamado tem como origem os **pagamentos indevidos de multas de mora**, quanto às seguintes compensações transmitidas pela Internet, utilizando o programa gerador PER/DCOMP:

a) PER/DCOMP nº 19595.30414.230404.1.3.06-**0705** transmitido em **23/04/2004** (e-fls. 17/22):

Débito confessado:

- **IRRF** - Juros sobre remuneração de capital próprio (art. 9º, Lei nº 9.249/95), código de receita 5706-1, P.A -1ª sem./jan/2004, data de vencimento 07/01/2004, assim discriminado:

- principalR\$ 15.972.733,30

- multa.....R\$ 3.194.546,56

- jurosR\$ 552.656,57

TotalR\$ 19.719.936,53

Processo nº 19679.010125/2005-16
Acórdão n.º 1301-003.791

S1-C3T1
Fl. 423

Crédito utilizado:

- **IRRF** - Juros sobre o Capital Próprio, código de receita 5706, PERÍODO DE APURAÇÃO/EXERCÍCIO/ANO-CALENDÁRIO: 2003, valor utilizado **R\$ 19.719.936,53.**

b) PER/DCOMP nº 17890.25566.230404.1.3.02-**2030** transmitido em **23/04/2004** (e-fls. 23/27):

Débito confessado:

-**IRRF** - Juros sobre remuneração de capital próprio (art. 9º, Lei ns 9.249/95). código de receita 5706-1, P.A -1ª sem./jan/2004, data de vencimento 07/01/2004, assim discriminado:

- principal	R\$ 1.379.923,68
- multa.....	R\$ 275.984,74
- juros	R\$ 47.745,3 6
Total	R\$ 1.703.653,78

Crédito utilizado:

- **Saldo Negativo de IRPJ**, PERÍODO DE APURAÇÃO/EXERCÍCIO/ANO-CALENDÁRIO: 2002, valor utilizado original **R\$ 1.186.801,66**

Obs: - que os débitos do IRRF (objeto desses PER/DCOMP), valor do principal, foram confessados na DCTF 1º Trimestre 2004 - original (débitos da 1ª semana/janeiro - 1º trimestre/2004), transmitida em **14/05/2004** (e-fls. 15/16).

A DERAT/São Paulo denegou o pedido de restituição do crédito pleiteado, argumentando **pela impossibilidade de restituição da multa de mora, pois o débito fora confessado e compensado - sob condição resolutória - após o prazo de vencimento**, sendo cabível a exigência da multa de mora, carecendo, assim, o pretense alegado crédito de certeza e liquidez, conforme Despacho Decisório (e-fls. 32/34):

(...)

Assunto: *Pedido de Restituição*

Ementa: *Compensação. Pressuposto de certeza e liquidez no encontro de contas. Restituição por pagamento a maior por compensação. Impossibilidade.*

Base legal: *Art.170 caput da lei nº 5.172/1966.*

Pedido de Restituição indeferido

4. *O art.170 caput da lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN) estabeleceu como pressuposto da compensação tributária a certeza e liquidez do débito:*

(...)

5. *Adicionalmente, os débitos das DCOMPs questionadas constituem confissão de dívida, nos termos do art.74, § 6º, da lei nº 9.430/1996, incluído pela medida provisória nº 135/2003. Logo, proponho o indeferimento do Pedido de Restituição, tendo em vista a certeza e liquidez dos débitos compensados, nos termos do art.170 caput do CTN.*

(...)

DECISÃO E ORDEM DE INTIMAÇÃO

8. *Estando de acordo com as verificações e com a conclusão apresentadas, no uso da competência delegada pelo art. 2º, inc. II da Portaria DERAT/SP nº 309, publicada no D.O.U. de 19/05/2011, INDEFIRO O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO constante neste processo.*

(...)

Irresignada a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 38/45) , argumentando, *in verbis*:

(...)

I. DOS FATOS

(...)

O Pedido de Restituição fundamentava-se na existência de crédito do contribuinte, (...), decorrente de compensação indevida, nos termos dos PERD/DCOMP Nº 19595.30414.230404.1.3.06-0705 e 17890.25566.230404.1.3.02-2030 anexos (Doc.4), de débito de multa moratória, que não deveria ter sido objeto de compensação, tendo em vista o disposto no artigo 138 do CTN.

O despacho decisório ora combatido sustenta que a multa moratória de 20% incidente sobre os débitos compensados de IRRF- Juros sobre remuneração de capital próprio, sob código receita 5706, da competência "1ª semana de jan/2004" no valor de R\$ 17.352.656,98 (R\$ 15.972.733,30+ R\$ 1.379.923,68) é

legítima, exclusivamente pelo fato de que uma vez declarados em DCOMP(s), os respectivos débitos constituem "confissão de dívida".

(...)

2. DO DIREITO

2.1. DA LEGITIMIDADE DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE MULTA DE MORA EM VISTA DA COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO ACOMPANHADO DOS JUROS DE MORA. APLICABILIDADE DO ART. 138 CTN E DO PARECER PGFN/CRJ/Nº2113/2011.

*No presente caso, a questão restringe-se a **exclusão da multa de mora** pelo instituto da denúncia espontânea, tendo em vista o disposto no art. 138 do CTN.*

O interesse do legislador ao elidir a responsabilidade do contribuinte quando este espontaneamente denuncia seu débito à Administração é justamente privilegiar seu comportamento em detrimento daquele que furta-se, omite-se, do adimplemento de suas obrigações fiscais.

Assim, o contribuinte que se auto denuncia e liquida seu débito, por equidade, não pode ser tratado de modo igual ao devedor contumaz que se arrisca e aposta no transcorrer do tempo e na ineficiência da administração, com o propósito de escapar de suas obrigações.

De modo que, o privilégio concedido ao contribuinte que se auto denunciando liquida sua obrigação tributária até então inadimplida, não lhe impondendo pena pecuniária em razão do atraso, encontra fundamento no princípio da igualdade, não permitindo tratar seu comportamento igual ao do devedor que permanece inerte.

No caso sob análise, destaca-se que o contribuinte, ora Recorrente, se auto denunciou, à medida que relacionou seu débito, ainda que indevidamente, em pedido de compensação, e também recibo de entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF (Doc.5).

Posteriormente, verificando que sua conduta era merecedora da exoneração de multa moratória, em razão da exclusão de sua punibilidade, por força de sua denúncia espontânea, apresenta pedido de restituição, a fim de ter ressarcido o valor pago indevidamente a esse título.

Esse também é o entendimento da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais explicitado no Acórdão N CSRF/04-00.652, (...).

Diante da incontroversa distinção da natureza da multa a que se refere o art. 138 do CTN, inclusive pacificada pelo Parecer emitido pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional o PGFN/CRJ/Nº 2113/2011: (...).

O escopo do citado Parecer da PGFN é, senão dispensar os procuradores da Fazenda de apresentarem recursos ou mesmo autorizá-los a desistir dos recursos já interpostos,, em relação às decisões judiciais que reconhecem a exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, albergadas pelo entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos termos art. 138 do Código Tributário Nacional.

3. DO PEDIDO

(...)

*(i) A reforma da decisão ora recorrida, declarando-se PROCEDENTE na sua integralidade o **PEDIDO DE RESTITUIÇÃO** (...).*

Na sessão de **19/09/2017**, a 3ª Turma da DRJ/Belo Horizonte julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, denegando o crédito pleiteado, **pois não restara configurada a denúncia espontânea**, conforme Acórdão (e-fls. 287/291), cuja ementa, parte dispositiva e fundamentação, no que pertinente, transcrevo, *in verbis*:

(...)

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se considera ocorrida denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de DCOMP.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

(...)

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, nos termos do voto da relatora, parte integrante deste Acórdão, em JULGAR IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade e manter o indeferimento promovido pela DRF.

(...)

Voto

(...)

Análise do Direito Creditório

*09. O crédito pleiteado pelo contribuinte neste processo tem origem na “**multa de mora**” constante de DCOMP’s*

protocolizadas pelo contribuinte em abril/2004, e constantes da DCTF apresentada em 14/05/2004.

A DRF indeferiu o pleito do contribuinte, considerando que os débitos declarados pelo contribuinte na DCOMP não estão sujeitos à restituição.

10. O manifestante discorda da DRF, argumentando, em síntese, que a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN exclui a aplicação da multa de mora. Invoca a aplicação do PGFN/CRJ/Nº 2113/2011.

Denúncia Espontânea

(...)

11.1 Note-se que, nos termos da delimitação da matéria pela PGFN, a denúncia espontânea é aplicada na hipótese de declaração do débito, acompanhada, concomitantemente, do pagamento da obrigação.

12. No caso vertente, a extinção do débito ocorreu através de COMPENSAÇÃO, formalizada através de DCOMP, em abril/2004. A declaração dos débitos em DCTF ocorreu aos 14/05/2004.

(...)

13. Note-se que o instituto da Denúncia Espontânea está previsto, exclusivamente, para as hipóteses de PAGAMENTO da obrigação, acompanhado, concomitantemente, da declaração do débito correspondente. Tal previsão é inaplicável aos casos de COMPENSAÇÃO de débitos, conforme explicitado na Nota Técnica COSIT 19, de 2012.

14. Diante de tudo acima descrito, constata-se que, a multa de mora inserida nas DCOMP's apresentadas, destinadas à extinção de débitos do contribuinte é devida e não representa indébito.

(...)

Inconformada com esse *decisum*, do qual tomou ciência em **23/02/2018 - sexta-feira** - via postal - AR (e-fl. 295), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em **27/03/2018** - terça-feira (e-fls. 297), cujas razões constam das e-fls. 298/310 e apreso, em síntese:

- que discorda da decisão recorrida;
- que, *data maxima venia*, a compensação tributária, hipótese de extinção do crédito tributário, está contida na acepção do termo "pagamento" do art. 138 do CTN;
- que não há dúvida de que é indevida a cobrança de multa moratória quando resta configurada a hipótese de denúncia espontânea;

- que a controvérsia resume-se acerca da possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de compensação tributária de débitos com créditos via DCOMP, ao invés de pagamento;

- que, de acordo com a decisão recorrida, a multa de mora não representa indébito, pois a extinção do crédito tributário, ainda que acompanhada de declaração de débito correspondente, não ocorreu por pagamento, mas por compensação;

- que, entretanto, esse entendimento não merece prosperar, uma vez que a compensação é hipótese de extinção do crédito tributário e está inserida na acepção do termo "pagamento" do art. 138 do CTN e cita, ainda, precedentes do CARF (Acórdão nº 1302-002.372, julgado de 19/09/2017, Acórdão nº 1301-002.642, de 21/09/2017, Acórdão nº 1201-001.834, de 27/07/2017 e Acórdão nº 3301-003.218, de 22/02/2017);

- que a recorrente ainda invoca precedente do TRF/3ª Região, no sentido de que, em ocorrendo a declaração e o recolhimento ou compensação antes do procedimento fiscalizatório, há que se aplicar o art. 138 do CTN, conforme ementa:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ALEGAÇÃO DE VÍCIO: OCORRÊNCIA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - RECOLHIMENTO ANTERIOR À FISCALIZAÇÃO - AFASTAMENTO DA MULTA MORATÓRIA, NOS TERMOS DO ARTIGO 61, DA LEI FEDERAL Nº. 9.430/96. 1. A declaração e o recolhimento --- ou o pedido de compensação --- ocorreram antes de qualquer procedimento fiscalizatório. 2. Ocorreu a denúncia espontânea, nos termos do artigo 138, do Código Tributário Nacional. 3. Não é devida a multa moratória, pelo atraso de pagamento, nos termos do artigo 61, da Lei Federal nº. 9.430/96. 4. Embargos acolhidos para integrar a fundamentação do v. Acórdão, com a alteração do resultado de julgamento, com o integral provimento da apelação da impetrante." (TRF3, Apelação nº 0023274-89.2009.4.03.6100, Relator: Fábio Prieto, 6ª Turma, julgado em 30/11/2017) (Grifo nosso)

- que é indevida a aplicação da multa de mora em denúncia espontânea, entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em decisão sob o rito dos recursos repetitivos (e portanto vinculante):

"RECURSO ESPECIAL. STJ. ARTIGO 543-C DO CPC/73. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. No âmbito do CARF deve ser obrigatoriamente reproduzida a decisão definitiva de mérito do STJ proferida sob a sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de que a multa moratória é excluída pela denúncia espontânea, assim considerada, inclusive, a confissão do contribuinte acerca do débito em atraso em DCTF original ou retificadora, apresentada posteriormente ou concomitantemente ao pagamento do tributo devido e dos juros de mora, desde que não efetuada após qualquer procedimento de ofício. (CARF, Processo nº 10855.901132/2008-19, Acórdão nº 3402-004.885, Relatora: Maria Aparecida Martins de Paula, 3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgado em 30/01/2018)

- que resta patente que a decisão *a quo* deve ser reformada, pois em dissonância com a jurisprudência citada, no sentido de que a modalidade de extinção do crédito tributário é indiferente para fins de caracterização do instituto da denúncia espontânea;

- que a compensação é uma das formas de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156);

- que a decisão recorrida, ao não acolher esse entendimento jurisprudencial, implicou em violação dos princípios da eficiência administrativa e da segurança jurídica (Lei 9.784/99 e art. 37 da CF).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Por isso, conheço do recurso.

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- que, 13/09/2005, a contribuinte protocolizou Pedido de Restituição do indébito tributário, no montante de R\$ 4.125.073,62 (já corrigido até a data do pedido, planilhas e-fls. 28/29), utilizando formulário papel (e-fl. 03);

- que o direito creditório reclamado tem como origem os **pagamentos indevidos de multas de mora**, quanto às seguintes compensações transmitidas pela Internet em 23/

a) PER/DCOMP nº 19595.30414.230404.1.3.06-**0705** transmitido em **23/04/2004** (e-fls. 17/22):

Débito confessado:

- **IRRF** - Juros sobre remuneração de capital próprio (art. 9º Lei ns 9.249/95). código de receita 5706-1, P.A -1º sem./jan/2004, data de vencimento 07/01/2004, assim discriminado:

- principalR\$ 15.972.733,30

- multa.....R\$ 3.194.546,56

- jurosR\$ 552.656,57

TotalR\$ 19.719.936,53

Crédito utilizado:

- **IRRF** - Juros sobre o Capital Próprio, código de receita 5706, PERÍODO DE APURAÇÃO/EXERCÍCIO/ANO-CALENDÁRIO: 2003, valor utilizado **R\$ 19.719.936,53.**

b) PER/DCOMP nº 17890.25566.230404.1.3.02-**2030** transmitido em **23/04/2004** (e-fls. 23/27):

Débito confessado: IRRF - Juros sobre remuneração de capital próprio (art. 9º, Lei ns 9.249/95). código de receita 5706-1, P.A -1ª sem./jan/2004, data de vencimento 07/01/2004, assim discriminado:

- principalR\$ 1.379.923,68

- multa.....R\$ 275.984,74

- jurosR\$ 47.745,36

TotalR\$ 1.703.653,78

Crédito utilizado:

- **Saldo Negativo de IRPJ**, PERÍODO DE APURAÇÃO/EXERCÍCIO/ANO-CALENDÁRIO: 2002, valor utilizado original **R\$ 1.186.801,66**

Obs: - Os débitos do IRRF (objeto desses PER/DCOMP), valor do principal, foram confessados na DCTF (original) do 1º Trimestre 2004 (débitos da 1ª semana/janeiro/2004), transmitida em **14/05/2004** (e-fls. 15/16).

Como demonstrado no relatório, a decisão *a quo* rejeitou o pedido de restituição do **crédito pleiteado - multas de mora**, por inoccorrência das condições para configuração da denúncia espontânea (CTN, art. 138) (origem: débitos vencidos do IRRF com respectivas multas de mora, ano-calendário 2004, objeto de compensação tributária com créditos de IRRF AC 2003 e saldo negativo do IRPJ AC 2002),

Identificados os pontos controvertidos, passo a analisar o mérito.

Data venia, diversamente do entendimento da recorrente, entendo que não ocorrera a denúncia espontânea.

Veja.

No caso, os débitos do **IRRF** - Juros sobre remuneração de capital próprio (art. 9º, Lei nº 9.249/95), código de receita 5706-1, P.A -1º sem./jan/2004, data de vencimento **07/01/2004**, deixaram de ser pagos nessa data.

Quanto aos débitos de imposto desse período de apuração a contribuinte tinha prazo para confessá-los tempestivamente na DCTF até **14/05/2004** (e-fls. 15/16).

Antes disso, em **23/04/2004** a contribuinte transmitiu pela Internet a Declaração de Compensação - DCOMP, confessando esses débitos vencidos e adicionando multa moratórios e juros, extinguindo-os, sob condição resolutória, com utilização de créditos já citados.

Como visto, não houve pagamento em DARF dos citados débitos, mas mero encontro de contas, compensação tributária, sob condição resolutória, ainda sujeita a revisão de ofício pela autoridade fiscal.

Ora, no caso é inaplicável o art. 138 do CTN, pois para configuração da denúncia espontânea é condição *sine qua non* a existência do pagamento em sentido estrito.

Entendo que o art. 138 do CTN, quando menciona pagamento, refere-se ao seu sentido estrito.

Ou seja, pagamento não deve e não pode ser entendido em sentido lato, amplo, mas sim em sentido restrito, pois nem todo adimplemento de obrigação tributária dá-se via pagamento.

Há diversas formas de adimplemento da obrigação tributária além do pagamento, cabe citar, como exemplos, compensação tributária, transação, remissão, prescrição, decadência etc.

Adimplemento da obrigação tributária (extinção do crédito tributário) é gênero. Pagamento é uma espécie de adimplemento. Compensação tributária, também, é espécie de adimplemento.

Logo, o pagamento e a compensação são figuras distintas, que visam a extinção do crédito tributário (adimplemento da obrigação tributária), conforme art.156 do CTN.

Então, o liame contribuinte-Estado é finalizado com a observância de uma das causas extintivas regularmente previstas no Código Tributário Nacional.

Nesse ponto, uma das modalidades de extinção do crédito tributário refere-se à compensação cujo conceito pressupõe **duas relações jurídicas diferentes**, em que o credor de uma dela é devedor da outra e vice-versa (encontro de contas). Além disso, observa como requisito essencial a reciprocidade das obrigações, liquidez e certeza das dívidas, exigibilidade das prestações e fungibilidade das coisas devidas.

Já o conceito de pagamento pressupõe uma única relação jurídica em que o devedor visa saldar a dívida junto ao credor (adimplemento da obrigação), mediante entrega de uma quantia de dinheiro em numerário, cheque ou transferência bancária.

Para efeito de denúncia espontânea, afastamento da responsabilidade por infração tributária, o art. 138 do CTN, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, exige que o débito não esteja previamente declarado (confessado em DCTF) e que haja o pagamento em sentido estrito.

Quanto à necessidade de satisfação desses dois fundamentos ou requisitos para configuração da denúncia espontânea, cabe trazer à colação precedente jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça - Decisão STJ - REsp: 1149022 SP 2009/0134142-4, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 09/06/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 24/06/2010, *in verbis*:

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

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

(STJ - REsp: 1149022 SP 2009/0134142-4, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 09/06/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 24/06/2010)

No caso, a recorrente não cumpriu um dos fundamentos para a configuração da denúncia espontânea, ou seja, não efetuou a entrega de quantia de dinheiro em numerário ou transferência bancária em valor equivalente aos débitos vencidos; não houve pagamento em sentido estrito, mas compensação tributária - confissão em DCOMP de débitos vencidos (encontro de contas) - sob condição resolutória, procedimento sujeito a ulterior verificação pela autoridade fiscal (homologação ou rejeição da compensação).

Portanto, a compensação tributária de débitos vencidos confessados em DCOMP (encontro de contas) não tem o condão de afastar a responsabilidade por infração tributária, pois não configura denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN para elidir a

exigência de penalidade por adimplemento intempestivo da obrigação tributaria, justamente, pela inexistência de pagamento em sentido estrito.

Por tudo que foi exposto, conheço do recurso voluntário e no mérito nego provimento.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado.

Peço vênia ao I. Relator, Conselheiro Nelso Kichel, e ao I. Conselheiro Roberto Silva Júnior, cujas eruditas considerações foram expostas nesse acórdão, para expor e fundamentar minha divergência.

O cerne da divergência instaurada no Colegiado diz respeito à possibilidade de utilização da compensação para adimplemento do crédito tributário, imputando-lhe também os efeitos da denúncia espontânea, conforme art. 138 do CTN.

Sobre esse tema, tive a oportunidade de me manifestar extensivamente no Acórdão nº 1301-003.691, o qual reproduzo abaixo.

O art. 138 do Código Tributário Nacional determina:

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.

Analiticamente, verifica-se que o parágrafo único estabelece uma condição de impossibilidade absoluta para a denúncia espontânea: *o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados à infração*. Essa premissa se encontra fora de discussão, no presente caso, por não haver qualquer questionamento sobre isso.

Desse modo, passando ao *caput*, verifica-se que o dispositivo exige: i) a denúncia espontânea da infração acompanhada, se for o caso, do ii) pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Há, claramente, uma dupla exigência, devendo o contribuinte realizar ato próprio para constituir juridicamente - diria Paulo de Barros Carvalho, *em linguagem*

competente -, perante a fiscalização, o crédito tributário no montante correto, acompanhado do seu pagamento integral.

Não basta, portanto, que haja apenas o pagamento, ou apenas denúncia da infração através da retificação da DCTF, é preciso que ambos estejam presentes antes que se inicie qualquer procedimento fiscalizatório da infração, para que se verifiquem os efeitos do art. 138 do CTN.

O REsp nº 1.149.022/SP, julgado sob a sistemática de Recurso Repetitivo, analisou a hipótese em que o contribuinte, verificando a declaração e pagamento parcial do débito tributário, retifica sua DCTF e, noticiando a diferença a maior, paga concomitantemente o tributo devido. O presente caso, entretanto, traz a situação inversa: o contribuinte declarou e pagou parcialmente o tributo, e constatou que pagara a menor, recolhendo a diferença, e apenas posteriormente retificando a sua declaração.

Aduz o Ministro Luís Fux que:

a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária),

noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

É que se o contribuinte não efetuasse a retificação, o fisco não poderia executá-lo sem antes proceder à constituição do crédito tributário atinente à parte não declarada, razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN

No seu entender, o cerne do benefício é dispensar a fiscalização de verificar a infração e proceder o lançamento de ofício para posterior cobrança do montante recolhido a menor. Podemos afirmar, entretanto, que não há como se aplicar de forma direta o precedente mencionado à questão da concomitância da retificação e do pagamento integral, visto se tratarem de situações fáticas distintas, impedindo a adequação do precedente, cuja compreensão deve sempre se dar sob uma perspectiva analógico-problemática, e não lógico-subsuntiva.

A DRJ, ao analisar o caso, prosseguiu pela seguinte linha de raciocínio: Existe uma dissintonia entre o momento do pagamento sobre o qual a contribuinte alega possuir crédito e a datas em que o tributo foi declarado, todas elas posteriores ao pagamento. Diante dessa situação, ***não se poderia afirmar que o pagamento, quando efetivado, seria relativo a tributo devido, uma vez que sequer havia sido confirmado definitivamente o valor do tributo.***

Invocou, pois, o argumento da concomitância, com fundamento no Recurso Especial supramencionado e no Ato Declaratório PGFN 8/11, que reitera o trecho já citado anteriormente.

Pois bem, parece-nos equivocado o entendimento perfilhado pela instância *a quo*, o qual impacta necessariamente na inteligência do art. 138 do CTN. Em primeiro lugar, é

preciso consignar o CTN estabelece uma distinção entre a *obrigação tributária* e o *crédito tributário*, ao dispor, em seus arts. 113, §1º e 139, *verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

O vínculo entre o Estado e o Contribuinte, relativo ao pagamento do tributo, nasce da ocorrência do fato gerador, e não do lançamento. O lançamento tem efeitos constitutivos em relação ao crédito tributário, mas declaratórios em relação à obrigação decorrente do fato gerador, estabelecendo marco de exigibilidade do tributo devido, à partir de sua quantificação.

Desse modo, não nos parece adequado concluir que o pagamento efetuado após a realização do fato gerador, mas antes da constituição do crédito tributário (seja pelo contribuinte, seja pela fiscalização), não seja considerado como pagamento devido. É devido, justamente pela existência de obrigação tributária cujo objeto é o seu pagamento, posto que inexigível enquanto pendente de acerto definitivo.

A denúncia a que se refere o art. 138 do CTN é o ato de retificar a declaração de tributos, constituindo o crédito tributário no valor correto. O escopo do dispositivo é premiar aquele que denuncia a infração, poupando esforços da burocracia fiscal, e paga o tributo com juros, evitando custosos procedimentos de cobrança - exige-se, pois, que uma vez retificado crédito, se verifique a sua extinção pelo pagamento.

Nos casos em que há a retificação, mas não há o pagamento, na esteira de diversos precedentes da 1ª Seção do STJ, realmente não há que se verificar a ocorrência de denúncia espontânea, pela necessidade do Fisco de perseguir a satisfação do crédito tributário. No presente caso, entretanto, em que o pagamento foi feito anteriormente à retificação, o mesmo é feito em relação à obrigação tributária existente - por decorrência do fato gerador - e fica na pendência de sua conferência com o crédito tributário constituído.

Após a retificação da DCTF, pode a autoridade fiscal constatar se o pagamento efetuado corresponde ao crédito constituído, apurando à partir daí a correção ou não do pagamento antecipado, bem como eventual crédito sobressalente, passível de compensação ou restituição, como no presente caso.

No momento da retificação, portanto, pode-se dizer que eram existentes, de forma concomitante, os dois elementos necessários para a configuração da denúncia espontânea, haja vista que nesta data não havia nenhum procedimento fiscalizatório em curso. Situação absolutamente distinta seria se, entre a data do pagamento e a retificação, tivesse o Fisco iniciado qualquer medida de apuração da infração, hipótese em que nos parece que não caberia mais o benefício da denúncia espontânea.

Configurada a ocorrência da denúncia espontânea no presente caso, cabe aplicar o REsp 1.149.022/SP no tocante à abrangência do benefício às multas moratórias, como dispõe em sua ementa:

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.

Nesse ponto, há similitude entre o caso decidendo e o precedente invocado, justificando a sua observância.

Cabe agora enfrentar a questão da eficácia da compensação tributária, para fins de aplicação do art. 138 do CTN.

O tema da possibilidade de compensar o tributo objeto de retificação das declarações do contribuinte é tormentoso no âmbito do CARF, não faltando manifestações em ambos os sentidos.

No âmbito da infralegal, a Receita Federal do Brasil exarou, em 2012, a **Nota Técnica Cosit nº 1/2012**, reconhecendo que a declaração de compensação, se atendidos os demais requisitos, poderia configurar denúncia espontânea. Tal entendimento pautava-se no fato de a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação serem formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação tributária. Aduziu a RFB, na ocasião:

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;

b) se o contribuinte declara o débito na DCTF, e efetua a compensação posteriormente por meio da Dcomp, a situação é semelhante à dos tributos declarados, mas pagos a destempo (subitem 9.1), requerendo, em consequência, o mesmo tratamento ali previsto ou seja, a incidência da multa de mora.

Esse entendimento foi reformado pela **Nota Técnica Cosit nº 19/2012**, cujo conteúdo, além de cancelar a nota anterior, determinando que não se considera ocorrida denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de DCOMP.

Trata-se de um dispositivo que, desde a sua gênese, se relaciona à reparação de um mal, feita pelo próprio agente infrator. Aliomar Baleeiro já apontava, há muito, que essa disposição equipara-se ao art. 13 do Código Penal Brasileiro, que estabelecia o *arrependimento voluntário e eficaz do agente delitivo*, imputando-lhe sanção apenas pelos atos já praticados¹. *Mutatis mutandis*, o art. 138 vem justamente estabelecer uma sanção premial para o contribuinte que, ciente de infração por ele realizada e que permanece desconhecida pela fiscalização tributária, espontaneamente comparece para satisfazer o interesse do Erário.

Uma investigação histórica acerca de seu escopo é essencial para a correta compreensão do dispositivo, mormente em razão do mesmo ter sido elucidado de forma expressa nos trabalhos da comissão de elaboração do Código Tributário Nacional, sob a batuta de Rubens Gomes de Sousa, constituindo a exposição de motivos dessa lei²:

Por último, o art. 174 abre exceção ao princípio da objetividade, admitindo a exclusão da responsabilidade penal **nos casos de denúncia espontânea da infração e sua concomitante REPARAÇÃO**. A regra, que vem do art. 289 do Anteprojeto, já é consagrada pelo direito vigente (Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, Decreto nº 26.149 de 1949, art. 200), **rejeitada em consequência a sugestão** supressiva 1.048, prejudicadas as de ns. 23, 200, 221, 379, 419 e 799 por não ter sido aproveitado o restante do citado art. 289, e ainda **as de ns. 46, 49, 231 e 234 por falta de objeto, visto que objetivam exatamente o que no art. 174 se dispõe**.

49. (A) Idem. (B) Acrescentar dispositivo novo com a seguinte redação: **"Nenhuma penalidade será aplicada ao contribuinte que, em qualquer tempo, antes de instaurado o processo fiscal, apresentar-se espontaneamente à Repartição fiscal competente para REGULARIZAR a sua situação para com o fisco"**. (C) Omissa; (D) Prejudicada³.

Como se vê, o dispositivo sempre teve em vistas a **reparação** do dano causado pela infração, é dizer, o atendimento ao interesse do Erário, que se encontra satisfeito através de qualquer dos meios de extinção do crédito tributário, com o suficiente adimplemento da exação. Visa, pois, a **regularização** do contribuinte que espontaneamente comparece à repartição para quitar o tributo devido - esse é o real conteúdo normativo do art. 138 do CTN.

Os principais argumentos suscitados em **sentido contrário** dizem respeito: i) ao fato da compensação e o pagamento serem arrolados no art. 156 do CTN como formas de extinção do crédito tributário; e ii) à circunstância do pagamento extinguir o crédito a partir do momento em que realizado, enquanto a compensação está sujeita a posterior homologação, sob condição resolutória, podendo ser confirmada ou não a quitação do tributo, a depender da homologação da compensação. Além disso, faz-se referência também a recente decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no AgInt no REsp 1.568.857, em julgamento realizado em 16/05/2017.

¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.764.

² MINISTÉRIO DA FAZENDA. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p.245.

³ Idem, ibidem, p. 417.

Em relação ao primeiro argumento, de que o CTN foi taxativo na distinção entre pagamento e compensação, como formas de extinção do crédito tributário, trata-se de um ponto que, data vênia, é apenas parcialmente correto.

Na verdade, a despeito da cientificidade empregada na elaboração do CTN, a referida **distinção semântica entre os termos "pagamento" e "compensação" é utilizada (ainda sem muito rigor) apenas em uma parte específica da legislação**, no Capítulo IV do Título III, correspondente ao intervalo entre os arts. 156 e 174. **No restante do CTN, a expressão "pagamento" é utilizada de forma indiscriminada, como sinônimo de adimplemento**. Estender a distinção do trecho apontado acima para o restante do Código implicaria em situações absolutamente canhestras e sem qualquer sentido técnico.

Vejamos alguns exemplos:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

*I - quando efetuada para sua **incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito**;*

O referido artigo trata da não incidência do ITBI nos casos em que o imóvel é incorporado ao capital social de uma empresa, em subscrição de ações. O dispositivo fala em pagamento, mas a operação de alienação não é propriamente isto, mas sim uma permuta, na qual se aliena o bem imóvel, recebendo em troca o valor dele em ações/quotas no patrimônio da empresa.

art. 82 (...)

*§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos **prazos de seu pagamento** e dos elementos que integram o respectivo cálculo.*

Este dispositivo se refere ao lançamento de contribuição de melhoria, determinando que no ato administrativo deverá ser informado o *prazo para pagamento*. Se considerada a distinção entre pagamento e os demais métodos de extinção do crédito tributário, estar-se-ia concluindo que a única forma de se quitar dívida da referida contribuição seria através do pagamento em sentido estrito.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e **não tenha implicado em falta de pagamento de tributo**;*

Novamente, o termo pagamento é utilizado no sentido de inadimplemento do tributo, abarcando todas as formas de extinção.

Art. 108. (...)

*§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na **dispensa do pagamento de tributo devido**.*

Novamente o dispositivo estabelece que a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação tributária não pode ser afastado através de um juízo de equidade. A invocação da distinção mencionada anteriormente geraria o resultado absurdo de que a equidade não poderia dispensar o pagamento do tributo, mas poderia obstar a compensação de ofício, nos casos cabíveis legalmente, o que não faz sentido.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, **tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

Esse dispositivo talvez seja o mais representativo da errônea da interpretação dada pela DRJ ao art. 138 do CTN. Caso levada às últimas consequências, teríamos que convir que qualquer meio de adimplemento da obrigação, que não seja o pagamento, não teria efeitos extintivos, já que o objeto da prestação seria um *dar específico* (pagamento).

O dispositivo claramente utiliza a expressão "pagamento" no sentido de **adimplemento** - este sim, a obrigação do contribuinte, após a realização do fato gerador.

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação **principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária**.*

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, **as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública**, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

Novamente, a expressão é utilizada como sinônimo de "**adimplemento**". Caso contrário, adotando de forma extrema a distinção entre "pagamento" e "compensação", poderíamos argumentar *contrario sensu* que as convenções particulares relativas à responsabilidade pela compensação do tributo, ou pela dação de bens em pagamento, poderiam ser opostas à Fazenda Pública, o que é, novamente, um absurdo técnico.

No art. 125, nova situação esdrúxula: teríamos que aceitar, à luz da referida distinção, que no caso de um dos coobrigados compensar ou realizar dação de bem, para extinguir o tributo que deve solidariamente, essa prestação não aproveita aos demais, que continuariam devedores da integralidade do crédito tributário.

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação **atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**, opera-se pelo ato em que a referida autoridade,*

tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

*§ 1º O **pagamento antecipado** pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

Mais uma vez: aplicada a distinção em questão, seríamos obrigados a reconhecer que nos casos de lançamento por homologação, o contribuinte não poderia compensar o tributo por ele constituído, pois a lei exigiria a ***antecipação de pagamento*** - essa leitura, obviamente, contrasta com diversos outros dispositivos legais e se constitui em rotundo absurdo, haja vista ser absolutamente cediça a transmissão de DCOMPs para a extinção de créditos tributários constituídos pelo próprio contribuinte.

E mais, mesmo entre os arts. 157 a 164 do CTN verificamos hipóteses em que a expressão "*pagamento*" é utilizada no sentido de "*adimplemento*":

*Art. 160. Quando a legislação tributária **não fixar o tempo do pagamento**, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.*

Contrario sensu o prazo de vencimento não se aplicaria nos casos em que o contribuinte opte por adimplir a obrigação através de compensação?

Mesmo no artigo 164, que versa sobre a ação de consignação em pagamento, o seu §2º chama essa medida, hipótese de extinção prevista no art. 156, VIII do CTN, de pagamento:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

***§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda;** julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.*

Na senda percorrida pela DRJ, chegaríamos a uma situação esdrúxula: o sujeito procedeu à denúncia espontânea de infração, e ao tentar recolher o valor aos cofres públicos encontrou resistência do órgão arrecadador. Para superar a *mora accipiendi*, utiliza-se da ação de consignação em pagamento (que, na literalidade do art. 156, é meio distinto do pagamento), e deposita o valor em juízo. Julgada procedente a ação, a RFB poderia lhe cobrar a multa moratória, pois a extinção se deu através de ação de consignação, e não através de pagamento.

Por fim, uma última menção que nos parece definitiva:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

O dispositivo menciona expressamente "*modalidade do seu pagamento*", reconhecendo que o "pagamento" aí é utilizado como gênero de modalidades de extinção do crédito tributário, e não como o pagamento em moeda corrente. Ou alguém diria que o sujeito não tem direito à restituição do valor de bem imóvel dado para a extinção do tributo devido?

A menção dos dispositivos é longa, mas não exaustiva, e tem a função de demonstrar que **a expressão "pagamento" não é utilizada em um sentido estrito no CTN**. Pelo contrário, ela é reiteradamente utilizada no sentido de "adimplemento", sentido este que é compatível com diversas formas distintas de extinção do crédito tributário, e igualmente adequado a uma *leitura originalista, genética, do art. 138 do CTN*, que se refere expressamente à **reparação** do dano, e não ao pagamento do tributo - independente da forma de extinção, se por pagamento ou por compensação, o Erário será atendido.

Desse modo, considerada a distinção entre pagamento e os demais meios de adimplemento do crédito tributo, o CTN seria conduzido a regras absolutamente desprovidas de lógica. Como já dissera, há muito, Carlos Maximiliano, em sua clássica obra sobre Hermenêutica Jurídica, "*Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis.*"⁴

Passando ao segundo argumento, de que pagamento extingiria o crédito instantaneamente, enquanto a compensação está sujeita a posterior homologação, sob condição resolutória, podendo ser confirmada ou não a quitação do tributo, temos que o mesmo também não procede.

De pronto, a premissa assumida, de que o pagamento extingue o crédito tributário instantaneamente, se revela equivocada.

Basta rememorar que no caso de pagamento por cheque, o crédito só é considerado extinto com o resgate deste pelo sacado, nos termos do art. 162, §2º do CTN, e no caso de pagamento através de estampilha, o próprio CTN frisa, no art. 162, §3º, que a inutilização dele só terá efeito extintivo **após** a homologação expressa ou tácita da autoridade administrativa.

E mesmo em relação ao pagamento em moeda, dentro da sistemática do art. 150 do CTN, por cerca de 50 anos se considerou que o mesmo não possuía eficácia extintiva, ficando sempre condicionado à homologação do ente fiscalizador, situação esta que foi modificada apenas com o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, que no exercício de uma "interpretação autêntica", cuja retroação foi rechaçada pelo Recurso Extraordinário nº 566.621, cuja ementa é expressa:

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados

⁴ Hermenêutica e Aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 166.

*do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. **A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.**(RE 566.621, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, Repercussão Geral).*

É dizer, o precedente vinculante do Supremo Tribunal Federal reconheceu expressamente que antes da LC nº 118/2005, **o pagamento feito na sistemática do lançamento por homologação não tinha natureza extintiva**, ficando condicionado à homologação posterior. A premissa assumida contraria diametralmente o conteúdo normativo do CTN pré-LC 118/2005, para estabelecer uma distinção que, originalmente, nunca existiu naquela legislação.

Nessa linha, mais um absurdo: teríamos que concordar que o prazo para o pedido de restituição do tributo seria de 5 anos contados do adimplemento, no caso de pagamento em moeda corrente, mas 10 anos nos casos em que o adimplemento se deu de outro modo, retomando a "tese do cinco mais cinco" para os casos em que a extinção não tenha se dado através de pagamento *em sentido estrito*.

Voltando os olhos à compensação, o art. 170 determina:

*Art. 170. A lei pode, **nas condições e sob as garantias que estipular**, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.***

A exigência de homologação do pedido de compensação para a extinção do crédito não advém do CTN, mas de determinação expressa da legislação federal, mormente os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, e essa exigência nada mais é do que uma **garantia** do Erário, para evitar que o contribuinte utilize créditos inexistentes para quitar tributos devidos. Mas a forma que essa garantia é realizada não é estabelecida de forma alguma pelo CTN - pelo contrário, cabe ao ente tributante regulamentá-la.

E tampouco a exigência de **garantias** é um privilégio da compensação: o art. 162, §1º determina que *a legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal*. Ora, seria plenamente possível que o ente tributante criasse uma lei exigindo que os pagamentos por cheque ou vale postal ficassem sujeitos à homologação da autoridade, submetendo-se a regime similar ao da compensação, sem que qualquer pessoa contestasse a sua natureza de "pagamento".

No sentido oposto, também seria plenamente possível (e tem se tornado uma realidade, com os *fast tracks* de aproveitamento de créditos) que o legislador estabelecesse um sistema de validação prévio do crédito ou do contribuinte (como nos programas de discriminações positivas) que dispensasse a homologação posterior da compensação efetuada - sem que qualquer pessoa ousasse defender que agora deveria se chamar "pagamento".

Esse argumento se baseia no art. 74, §2º da Lei nº 9.430/96, que diz:

Art. 74. (...)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Caso não existisse o referido dispositivo, em lei ordinária federal, o alcance do art. 138 do CTN, que tem natureza de lei complementar e alcance de norma geral, seria ampliado por conta disso? Certamente que não. O raciocínio inverso deixa claro que o estabelecimento de condições e garantias à compensação não afeta o conteúdo das regras estabelecidas pelo CTN, especialmente aquela relativa à denúncia espontânea.

Como se vê, o critério da sujeição a homologação é absolutamente frágil, não encontrando respaldo no CTN e decorrente de uma compreensão equivocada das **garantias** que são atribuídas ao crédito tributário.

Quanto aos precedentes do Superior Tribunal de Justiça mencionados, temos que, de fato, há um entendimento preponderante em favor da tese encampada pela decisão *a quo*, no sentido de que a compensação não poderia gerar os efeitos da denúncia espontânea.

Como explica Thais de Laurentiis, a *ratio decidendi* dos acórdãos baseia-se exclusivamente no fato de a extinção do crédito tributário por meio de compensação estar sujeita à condição resolutória de sua homologação, conforme determina o art. 74, §2º da Lei nº 9.430/96⁵, adotando a tese já suficientemente rechaçada anteriormente.

Aduz essa Conselheira, no seu voto vencedor no Acórdão nº 3402-003.486, que em razão do próprio conceito de compensação tributária, qual seja, sistemática que acarreta num encontro de contas, tendo como resultado *a extinção de duas obrigações contrapostas*: relação jurídica tributária, em que o contribuinte tem débito perante o Fisco; e relação jurídica de restituição de indébito ou ressarcimento, na qual o contribuinte tem direito a crédito a ser pago pelo Fisco, até o limite que se equivalerem (artigo 170, CTN e artigo 74 da Lei n. 9.430/96). **Há, portanto, concomitante pagamento de tributo e restituição do indébito ou ressarcimento do tributo.** Ou seja, na compensação tributária há sim pagamento, com o único diferencial de que tal pagamento ocorre simultaneamente com a restituição ou ressarcimento de tributos, de modo que tal encontro de contas se anulam mutuamente.

Vejam, por exemplo, o precedente firmado no REsp 1.122.131/SC, de relatoria do Min. Napoleão Nunes, no qual se reconhece que a compensação é espécie de pagamento:

*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 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.*

⁵ LAURENTIIS, Thais de. Compensação Tributária e Denúncia Espontânea: Uma análise crítica da jurisprudência do STJ. In Estudos de direito processual e tributário e em homenagem ao Ministro Teori Zavascki. Belo Horizonte: D'Placido, 2018, p.1161.

NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. Trata-se de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício; circunstância que o Recorrente afirma comportar a incidência do art. 9º., caput da MP 303/06, o qual prevê hipóteses de desconto nos débitos tributários.

2. O art. 9º. da MP 303/2006 criou, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos arts. 1o. e 8o., a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (compensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal.

3. É usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma pletera de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.

4. 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.

5. Ainda que não se considerasse que a compensação configura, na hipótese específica destes autos, uma modalidade de pagamento da dívida tributária, ganha relevo o fato de a compensação ter sido realizada de ofício, pois demonstra que o Fisco suprimiu até mesmo a possibilidade de o contribuinte, depois de receber o valor que lhe era devido, resolver aderir à forma favorecida de pagamento, prevista no art. 9o. da MP 303/06.

6. A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do

interesse do fiscal na arrecadação de tributos, por legítima que seja essa pretensão, porquanto os dispositivos que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas, sendo essencial, para o propósito pacificador, a atuação judicial de feição moderador.

7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido. (REsp 1122131/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2016, DJe 02/06/2016)

E por fim, no âmbito do CARF, pode-se apontar pronunciamentos recentes favoráveis, no âmbito das Câmaras Superiores, ao pedido do contribuinte, a exemplo do Acórdão CSRF nº 9101-003.559, julgado em Abril de 2018, cujo voto vencedor foi redigido pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, cujo fundamento é expresso neste trecho:

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.

No mesmo sentido, digno de nota é o Acórdão CSRF nº 9101-003.688, de relatoria do Conselheiro Luís Flávio Neto, e julgado em Agosto de 2018, no qual aduziu:

*De início, é necessário observar que **o legislador nem sempre utiliza o vocábulo “pagamento” no sentido de quitação em dinheiro, valend-ose deste em sua acepção mais ampla de adimplemento.** É o que se verifica em variados exemplos colhidos tanto de leis ordinárias como de leis complementares, conforme se passa a analisar antes de adentrar ao mérito em si do art. 138 do CTN. (...)*

Nesse cenário, a norma do art. 138 do CTN não se aplica apenas às hipóteses de pagamento em dinheiro: a norma de denúncia espontânea incide igualmente em face de outras hipóteses em que haja equivalente adimplemento, como é o caso da regular compensação tributária. Não se trata de interpretação ampliativa ou restritiva, mas de reconhecimento do âmbito de incidência prescrito pelo legislador. Não há que se falar, por conseguinte, em ofensa ao art. 111 do CTN.

Por fim, há que se pontuar que o REsp: 1149022 SP, julgado sob a sistemática de recurso repetitivo, não deve ser aplicado ao presente caso, pois trata da extensão dos efeitos da denúncia espontânea sobre a multa de mora, e não sobre o tema ora discutido.

Desse modo, verificamos que há essa orientação prevalente no âmbito da CSRF, na linha por nós aduzida.

Conclusão

Ante o exposto, votamos por dar Provimento ao Recurso Voluntário, determinando o retorno dos autos à DRF para analisar o crédito pleiteado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto

Declaração de Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior.

A questão controversa envolve a compatibilidade da compensação, forma de extinção do crédito tributário, com a denúncia espontânea, cujo efeito é a exclusão da responsabilidade pela prática do ilícito tributário.

A denúncia espontânea está prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, assim redigido:

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 principal argumento dos que defendem a tese de que a compensação é apta a produzir os efeitos da denúncia espontânea está na crença de que a expressão "*pagamento*", utilizada no *caput* do art. 138, tem o sentido amplo de adimplemento da obrigação e, assim, comportaria, além do pagamento em sentido estrito, outras formas de extinção do crédito tributário. Essa interpretação abre caminho para que a compensação seja aceita como forma de pagamento para fins de denúncia espontânea e, conseqüentemente, para a produção dos efeitos inerentes a esse instituto, que é a exclusão da multa.

Sem embargo do respeito que merecem os que pensam dessa forma, creio que o sentido da expressão "*pagamento*" constante do *caput* do art. 138 cinge-se à forma de extinção do crédito tributário que consiste na entrega do objeto original da prestação, ou seja, na entrega de dinheiro. A propósito, vale ressaltar que o dispositivo condiciona os efeitos da denúncia espontânea ao *pagamento* ou ao *depósito* da importância arbitrada pela autoridade

administrativa quando o montante do tributo dependa de apuração, indicando que, em qualquer caso, se faz necessária a entrega pelo infrator do montante em dinheiro que deixou de ingressar nos cofres públicos em decorrência da infração.

O CTN estabelecia, na redação original do art. 156, onze formas de extinção do crédito tributário, das quais apenas uma (o pagamento em sentido estrito, art. 156, inciso I do CTN) é compatível com a denúncia espontânea, já que a denúncia espontânea *"é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado"* (AgRg no REsp 747.383/SC).

Exceto o pagamento, nenhuma das outras modalidades de extinção permitia ao sujeito passivo extinguir o crédito sem que o Fisco tivesse prévio conhecimento da infração. Só existe uma hipótese em que a denúncia é feita desacompanhada do pagamento integral do tributo e dos juros: é quando o montante do crédito depende de apuração. Mas, nesse caso, o contribuinte solicita à autoridade administrativa o arbitramento do valor, para que se faça incontinenti o depósito da quantia arbitrada.

Por essas razões, já se vê que a compensação prevista no art. 170 do CTN é incompatível com a denúncia espontânea.

É importante ter em mente que na década de sessenta do século passado, quando a Lei nº 5.172/1966 foi editada, não existia compensação de tributo nos moldes do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A possibilidade de fazer a compensação de forma unilateral, em declaração específica concebida para esse fim (dcomp), é recente. Não fazia parte do contexto em que foi plasmado o CTN. Portanto, o art. 138 quando fala em *pagamento*, se refere a pagamento em sentido estrito, porque essa era a única forma que se compatibilizava com a denúncia espontânea.

Era impossível proceder-se à compensação de um débito de tributo, mantendo oculta a infração praticada.

A compensação está prevista no art. 170 do CTN, nos seguintes termos:

*Art. 170. A **lei** pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar** a **compensação** de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

Parágrafo único. Sendo vencido o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Sobre esse instituto e sua especial aplicação no âmbito tributário, o professor Bernardo Ribeiro de Moraes escreveu em 1984:

Portanto, o crédito tributário pode extinguir-se por compensação, desde que a lei do poder tributante assim o admita. Diante da expressão utilizada em lei ("a lei estipula as condições"), estamos diante de ato administrativo de competência vinculada, onde os requisitos e condições da lei devem ser obedecidos.

As legislações modernas consagram três sistemas de compensação, a saber: a) *compensação legal*, em que a compensação produz efeitos apenas por força de lei; b) *compensação judicial*, em que a compensação não se realiza de pleno direito, mas apenas via judicial; c) *compensação por declaração*, que diverge das outras duas. **O ordenamento tributário adotou, conforme vemos, o sistema da compensação legal, embora exigindo um ato declaratório por parte da autoridade administrativa.** A compensação deve ser autorizada em lei especial, e somente será possível quando autorizada e nas condições que estipular.

Assim, em princípio, nenhuma pessoa pode liberar-se da obrigação tributária invocando a compensação com determinado crédito pecuniário que tenha contra o sujeito ativo tributário. **Não teria mesmo sentido o contribuinte deixar de pagar o ICMS ou IR, em razão de o Estado-membro ou a União lhe dever a mesma importância em decorrência de vendas de mercadorias que o contribuinte tenha feito para o Estado ou a União.** Todavia, não raras vezes, a lei tributária do poder tributante admite a compensação. Haverá, então, um encontro de contas entre o sujeito passivo e o sujeito ativo tributário, com a extinção do crédito tributário, parcial ou totalmente. O contribuinte, no caso, possui contra a Fazenda Pública um crédito derivado de outra relação jurídica, com a qual solve o seu débito tributário.

Essa compensação não se opera automaticamente, sendo necessária, para tal, a participação da autoridade administrativa. O crédito do contribuinte deve ser reconhecido pela administração. O contribuinte, por sua própria decisão, não pode realizar a compensação.

Para que esse modo de extinção do crédito tributário se opere mister se faz o atendimento de certos requisitos específicos, quais sejam:

a) existência de reciprocidade das obrigações...

(...)

b) existência de dívidas pecuniárias líquidas e certas...

(...)

c) exigibilidade. As dívidas deve ser exigíveis. O Código Tributário Nacional admite que entrem na compensação dívidas da Fazenda Pública (crédito do sujeito passivo) ainda não vencidas (dívida vincendas), prevendo a forma de apuração do seu montante (CTN, art. 170, parágrafo único). **Em regra, não se pode compensar obrigação perfeita com obrigação imperfeita. Na compensação, os créditos, tanto do sujeito ativo como do sujeito passivo, devem ser líquidos, certos quanto à existência e determinados quanto ao sujeito. O sujeito passivo, notificado para pagar um imposto, não pode opor, como exceção, a compensação com um suposto crédito contra a Fazenda Pública originado de pagamentos indevidos.** Sem que o direito de ação já exista para ambas as partes não poderá haver compensação. Todavia, o Código admite a compensação do crédito tributário (já vencido) com crédito do sujeito passivo a vencer, no interesse, portanto, da Fazenda Pública. A recíproca não é admitida.

Uma vez reunidos os requisitos acima, indispensáveis para a compensação, esta poderá ser adotada como meio de extinção do crédito tributário, até onde os créditos se compensarem. O efeito da compensação é a extinção de ambas as dívidas até o montante corresponde ao valor da menor.

Admite o Código Tributário Nacional que a lei do poder tributante estipule "condições" e "garantias" a serem observadas na compensação do crédito tributário, que deverão ser obedecidas.

Devemos destacar, na existência da compensação, a necessidade de um ato administrativo reconhecendo o crédito líquido e certo do contribuinte. No direito privado, o fato se dá diferentemente. Basta a existência de uma sentença que declare o credor para processar-se a compensação. No direito tributário, em virtude da natureza *ex lege* da obrigação tributária, a sentença não será suficiente. Há necessidade, ainda, que um ato administrativo, em execução dessa sentença, reconheça e determine a dívida a ser compensada. O reconhecimento do crédito do sujeito passivo há de ser feito por ato administrativo. A função da administração é apenas declaratória. Assim, a extinção do crédito tributário, por compensação, não se opera *ipso jure*, mas, já vimos, diante de um pronunciamento da autoridade administrativa, que autoriza a compensação. (Compêndio de Direito Tributário. 2. ed., revista, aumentada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1994, pp. 453 a 455)

Como se percebe da explanação do professor Bernardo Ribeiro de Moraes, o arcabouço da compensação, tal como se pensava à época da promulgação do CTN (1966), estava muito distante da sistemática adotada pela Lei nº 9.430.

De acordo com o art. 170 do CTN, os créditos em favor do contribuinte podem resultar de diferentes situações, entre as quais se incluem a venda ou fornecimento de mercadorias, a prestação de serviços, indenizações etc. Hoje, por influência da Lei nº 9.430, quando se fala em compensação se pensa imediatamente em indébito tributário; mas o art. 170 do CTN abre um leque amplo que comporta créditos de toda a natureza. O dispositivo fala apenas em créditos líquido e certos, vencidos ou vincendos do sujeito passivo contra a Fazenda.

Em 1966, o legislador foi buscar no direito das obrigações o instituto da compensação, inserindo-o no Direito Tributário, com as características assinaladas pelo professor Bernardo Ribeiro de Moraes. Tais características, entretanto, se distanciam muito da sistemática de compensação unilateral que se faz hoje com fulcro no art. 74 da Lei nº 9.430 (redação da Lei nº 10.637/2002). O sistema atual, aliás, é fruto de um contexto histórico específico. Resulta do reconhecimento pela Receita Federal de sua incapacidade de resolver, em tempo razoável, a avalanche de pedidos de restituição e compensação de valores pagos indevidamente a título de tributos e contribuições, especialmente de PIS e de Finsocial.

Em suma, a compensação, como de resto as demais formas de extinção do crédito tributário, a exceção do pagamento em sentido estrito, é incompatível com a denúncia espontânea.

Como bem demonstrou o Acórdão nº 1301-003.691, em diversos dispositivos do CTN, a expressão *pagamento* é empregada no sentido amplo, designando adimplemento; em outras, porém, o sentido é restrito, referindo-se à entrega de dinheiro.

Daí se conclui que o contexto evidencia em que sentido a expressão *pagamento* foi empregada. No caso do art. 138 do CTN, pelas razões expostas, pode-se afirmar que a expressão pagamento deve ser tomada no sentido estrito, afastando, por conseguinte, as demais modalidades de extinção de crédito tributário, inclusive a compensação.

Talvez se alegue, em face da evolução da legislação tributária, em especial do advento da Lei nº 10.637/2002 e da compensação unilateral mediante *dcomp*, que a denúncia espontânea, embora não o fosse inicialmente, passou a ser compatível com a compensação. Creio, porém, que a compensação não é e nunca foi compatível com a denúncia espontânea.

Há quem afirme que o objetivo essencial da denúncia espontânea é permitir ao contribuinte a regularização de seus débitos; outros falam em premiar aquele que denuncia a infração e paga o tributo, poupando o Fisco dos procedimentos de cobrança. Embora admita que a denúncia espontânea esteja, sim, preordenada a alcançar tal finalidade, não creio que ela seja a única, nem que seja a precípua.

A denúncia espontânea tem por pressuposto fático a prática de uma infração e a existência de um dano dela decorrente. Nesse contexto, se pode afirmar que a denúncia espontânea persegue não apenas um objetivo, mas dois: a) a reparação do dano, com o ingresso dos valores que tenham deixado de ser recolhidos aos cofres públicos em razão do ilícito; e b) a regularização da situação do contribuinte.

Considerar apenas o escopo de regularização do infrator é ter uma visão parcial e, conseqüentemente, deturpada da denúncia espontânea. Foi exatamente essa perspectiva unilateral que levou alguns a defenderem a tese de que o parcelamento da dívida produzia os efeitos da denúncia espontânea, afastando a multa de mora. Referida pretensão, como se sabe, foi rechaçada pelo E. Superior Tribunal de Justiça - STJ no REsp nº 1.102.577 - DF, submetido ao regime do art. 543-C do antigo Código de Processo Civil.

Note-se, a propósito, que o E. STJ já havia se posicionado, acerca dessa matéria, no REsp nº 284.189 - SP, em cuja ementa se lê:

O instituto da denúncia espontânea da infração constitui-se num favor legal, uma forma de estímulo ao contribuinte, para que regularize sua situação perante o fisco, procedendo, quando for o caso, ao pagamento do tributo, antes do procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do artigo art. 158, I, do mencionado Codex.

Esse parece o entendimento mais consentâneo com a sistemática do Código Tributário Nacional, que determina, para **afastar a responsabilidade do contribuinte, que haja o pagamento do devido, apto a reparar a delonga do contribuinte.**

Nesse sentido o enunciado da Súmula n. 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos: *"a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea"*. (g.n.)

A decisão daquela Corte deixa claro que, para fins de denúncia espontânea, o pagamento que se exige é imediato e integral, ou seja, não pode ser posterior à denúncia, nem ser fracionado em parcelas.

Examinando a viabilidade da compensação na denúncia espontânea, o E. STJ, em jurisprudência majoritária, acolheu o entendimento de que a compensação (na forma do art. 74 da Lei nº 9.430) não se coaduna com a denúncia espontânea. Confirma-se:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIO EXISTENTE. OMISSÃO PROVENIENTE DE JULGAMENTO ANTERIOR DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO SOBRE O TEMA. DECIDIDO. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A DESTEMPO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA.

1. Tratando-se de recurso de fundamentação vinculada, o conhecimento dos aclaratórios pressupõe que a parte demonstre haver, pelo menos, um dos vícios previstos no art. 1022 do CPC de 2015. *In casu*, conforme narrado pela embargante, o acórdão foi omissivo, uma vez que não analisou o entendimento exarado no REsp 1.149.022/SP, julgado pelo rito dos repetitivos.

2. Com efeito, no referido *decisum*, o STJ entendeu que a denúncia espontânea não está 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).

3. Ademais, a Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques firmou o entendimento de que "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**". (g.n.)

4. Embargos de Declaração acolhidos com efeitos infringentes. (EDcl nos EDcl no AgRg no Recurso Especial nº 1.375.380 - SP, Relator Min. Herman Benjamin)

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça .

2. 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. (g.n.)

3. Agravo interno desprovido (AgInt no REsp 1308902 / PR Agravo Interno no Recurso Especial 2012/0019253-0 Rel Ministro Gurgel de Faria (1160) Órgão Julgador T1 - Primeira Turma. Data do Julgamento 10/04/2018 Data da Publicação/Fonte DJe 17/05/2018).

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o pagamento do tributo é realizado através da compensação" (fl. 665, e-STJ).

2. A Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, firmou o entendimento de que "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. Recurso Especial provido (REsp 1657437/RS Recurso Especial 2017/0046101-0 Rel Ministro Herman Benjamin, Órgão Julgador T2 - Segunda Turma. Data do Julgamento 04/04/2017 Data da Publicação/Fonte DJe 25/04/2017).

O E. STJ já havia firmado o entendimento de que, na denúncia espontânea, o pagamento deveria ser imediato e integral. Ao apreciar a compatibilidade da compensação com a denúncia espontânea, aquele tribunal apontou um outro requisito necessário ao pagamento: ele deve ser incondicional. Portanto, na denúncia espontânea, o pagamento há de ser **imediato, integral e incondicional**.

Por fim, deve ser dado destaque ao fato de que a jurisprudência majoritária do E. STJ é no sentido de ser incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, porquanto nessa hipótese a extinção do débito está submetida à ulterior condição resolutória da homologação pelo Fisco.

Em suma, a denúncia espontânea visa não apenas dar oportunidade ao contribuinte de regularizar sua situação perante o Fisco. Busca também a plena reparação do prejuízo sofrido pelo erário, o que só ocorre com o pagamento imediato, integral e incondicional do crédito tributário. Sendo assim, a compensação se mostra incompatível com a denúncia espontânea.

Por essas razões, acompanhando o ilustre Conselheiro relator, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Processo nº 19679.010125/2005-16
Acórdão n.º **1301-003.791**

S1-C3T1
Fl. 454

Roberto Silva Junior