



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



**Processo nº** 15374.903030/2008-64  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.012 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 18 de outubro de 2021  
**Recorrente** SUL AMÉRICA COMPANHIA DE SEGURO SAÚDE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2006

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

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 de juros e multa moratórios.

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 negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Redator designado

(documento assinado digitalmente)

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-012.012 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 15374.903030/2008-64

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Contribuinte em face do Acórdão n.º 1301-000.988, de 05/07/2012 (fls. 938/947), o qual negou provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte. O aresto recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA AO AMPARO DE DECISÃO JUDICIAL

O provimento judicial obtido, limitado pelo pedido, determinando a não incidência da exclusão da multa de mora mediante pagamento espontâneo integral, não se presta para dispensa da multa de mora nos casos de compensação.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DENÚNCIA ESPONTÂNEA EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA – INAPLICABILIDADE

A compensação de débito tributário não enseja a aplicação do instituto da denúncia espontânea. O art. 138 do CTN trata de hipótese de exclusão de crédito tributário, e se dirige expressamente aos casos de extinção de crédito mediante pagamento, não podendo ser estendido às demais formas de extinção previstas no art. 156, em razão da limitação imposta pelo art. 111, inciso I, do mesmo Código.

Intimado o Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência com relação ao alcance do instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), na situação em que os débitos objeto de declaração de compensação não foram extintos mediante pagamento, mas sim mediante compensação.

O Recurso Especial da Contribuinte foi admitido conforme despacho de fls. 990 a 992.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte e que seja mantido v. acórdão.

É o relatório em síntese.

## Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte 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. 990 a 992.

Do Mérito

Vê-se que o cerne da lide se resume ao alcance do instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), na situação em que os débitos objeto de declaração de compensação não foram extintos mediante pagamento, mas sim mediante compensação.

Já me manifestei em vários julgados que a compensação deve se equiparar ao pagamento para efeitos da aplicação da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN.

Assim, faço meus os argumentos da ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama que em seu voto condutor, analisou a mesma matéria, e por isso peço vênia para abaixo reproduzi-lo:

Vê-se que o cerne da lide se resume a equiparação das modalidades de extinção do crédito tributário, especificamente compensação com pagamento, para fins de aplicação da tese da denúncia espontânea ao presente caso. Eis o art. 138 do CTN:

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

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

Para melhor direcionar o meu entendimento, importante recordar:

Trata-se de despacho decisório que homologou em parte a compensação dos débitos tributários declarados na DCOMP;

A homologação parcial decorreu da falta de recolhimento de multa de mora, vez que o contribuinte adotou a tese da denúncia espontânea nesse caso – eis que entregou a DCOMP antes da apresentação da DCTF retificadora.

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

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

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

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

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

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao

contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

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

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

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

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

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

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

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

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

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

“[...]”

Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação

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

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

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

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 Fazenda Nacional, 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” assumam 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:

Por fim, pontua também que o STJ possui acórdãos que acatam expressamente essa posição, a exemplo do REsp 1.122.131/SC[4] e o AgRg no REsp 1.136.372[5].

Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma

**Título** AgRg no REsp 1136372 / RS

**Data** 04/05/2010

**Ementa** AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO. 1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil. 2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas. 3. Agravo regimental improvido.

Assim, a compensação efetuada pelo contribuinte possui efeito de pagamento, sob condição resolutória, devendo ser afastada a cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal, como é o caso dos presentes autos.

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

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

### **Voto Vencedor**

Jorge Olmiro Lock Freire – redator designado

Com a devida vênia, divirjo da eminente relatora.

Constata-se dos autos que o contribuinte teve a seu favor decisão judicial (2000.61.00002635-0) que, em suma, entendeu que se aplica a denúncia espontânea aos débitos efetivamente pagos. Contudo, o despacho de fls. 671/673 asseverou que uma vez que as várias compensações foram a destempo e sem o valor da multa de mora, não se aplica o art. 138 do CTN, que versa sobre a denúncia espontânea.

O despacho decisório que deu ensejo à lide (fls. 805/810) homologou parcialmente as várias DCOMP enviadas, não homologando à totalidade as compensações de ordem 53, 54 e 55, constantes do quadro demonstrativo de fls. 806/809 daquele despacho, por entender que nessas o crédito reconhecido não foi suficiente para extinguir os débitos.

Em sua manifestação de inconformidade (Vol V), alegou o contribuinte que tendo levado a efeito as compensações, e sendo a compensação equivalente a pagamento, teria ocorrido a denúncia espontânea, pelo que descabida a pretendida cobrança de multa de mora, mesmo nas hipóteses em que os débitos já estavam vencidos, vez que acrescidos de juros de mora.

A decisão de piso (fls. 872/890) assentou que a sentença na referida ação judicial afastou a possibilidade de “substituir o instituto do pagamento pelo instituto da compensação”, concluindo que nos “débitos confessados após o vencimento, incide a multa de mora”, ressaltando que o próprio interessado espousa tal entendimento, uma vez que incluiu na quase totalidade das DCOMP, além dos juros, a multa de mora.

O aresto recorrido (fls. 938/947), à unanimidade, negou provimento ao recurso voluntário, concluindo que a compensação não enseja a aplicação do instituto da denúncia espontânea, por não se tratar de pagamento nos termos do art. 156, I, do CTN. E, ademais, fazendo leitura da referida decisão na ação judicial, averbou que o provimento judicial obtido, limitado pelo pedido, determinando a não incidência da multa de mora mediante pagamento espontâneo integral, não se presta para a dispensa da multa de mora nos casos de compensação.

Por seu turno, o despacho de fls. 990/992 admitiu a subida da matéria em relação ao arguido pela apelante quanto ao alcance da denúncia espontânea na “situação em que os débitos objeto de declaração de compensação não foram extintos mediante pagamento, mas sim mediante compensação”. Veja-se o seguinte excerto do recorrido:

Portanto, o provimento judicial obtido (nos limites do pedido) foi no sentido de não incidir a multa de mora nos casos de pagamento espontâneo a destempo. Em momento algum houve manifestação do juízo para excluir a penalidade nos casos de compensação.

O fato de a compensação extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação não é bastante para entendê-la suficiente para a exclusão da penalidade. Embora onze sejam as formas de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do CTN, o artigo 138 refere-se apenas a uma delas, o pagamento.

Tratando-se de exclusão de crédito tributário (dispensa de multa), não há como estender a aplicação do art. 138 às outras formas de extinção de crédito, haja vista a restrição imposta pelo inciso I do art. 111 do CTN:

...

Sem embargo, feito este breve relato, a questão de fundo, acerca de ser a compensação equivalente a pagamento para fins de extinção da obrigação tributária e, conseqüentemente, fazendo incidir o instituto da denúncia espontânea, nos é familiar, com reiterados acórdãos sobre a mesma.

A questão de fundo, acerca de ser a compensação equivalente a pagamento para fins de extinção da obrigação tributária e, conseqüentemente, fazendo incidir o instituto da denúncia espontânea, nos é familiar, com reiterados acórdãos sobre a mesma.

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

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

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a

qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.

(AgInt nos EDcl nos EREsp 1.704.799/PR, Relator Min. Gurgel de Faria, Dje 17/06/2019)

No mesmo sentido, trilhou a Solução de Consulta n.º 233 – COSIT, de 16/08/2019, cuja ementa dispõe:

Assunto: Normas de Administração Tributária

#### DENÚNCIA ESPONTÂNEA. FORMA DE INSTRUMENTALIZAÇÃO

A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), sob pena de sua inocorrência. A instrumentalização da denúncia espontânea se dá por meio das declarações em cumprimento a obrigações acessórias previstas na legislação tributária.

#### DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA E MULTA PUNITIVA

Atendidos os requisitos do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea afasta a aplicação de multa, inexistindo, nesse caso, diferença entre multa moratória e multa punitiva. A prestação a destempo da obrigação acessória pelo sujeito passivo, para configurar denúncia espontânea da obrigação principal, não o elide da multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, posto que, são obrigações autônomas. A comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias a que estava sujeita

#### DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO. COMPENSAÇÃO

A extinção do crédito tributário mediante compensação não equivale ao pagamento referido pelo artigo 138 do CTN, para fins de configuração de denúncia espontânea.

Portanto, em casos que o alegado “pagamento” operou-se com o envio de DCOMP, ou seja, por meio de compensação, não há falar-se em denúncia espontânea. A título de exemplo cito o aresto 9303-008.370, de 20/03/2019, de relatoria do Dr. Rodrigo da Costa Pôssas, e o julgado n.º 9303-008.796, de 14/06/2019, para o qual fui designado redator do voto vencedor.

Deveras, é de ser mantido o recorrido em toda sua extensão.

### **DISPOSITIVO**

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire