



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.900768/2014-43
ACÓRDÃO	1001-003.772 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA REFINADORA DA AMAZONIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2006

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

O protocolo da Manifestação de Inconformidade não se consubstancia em termo inicial para aferição da homologação tácita.

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

A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea (Súmula CARF n. 203).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de mérito suscitada e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ – Relator

Assinado Digitalmente

CARMEN FERREIRA SARAIVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gustavo de Oliveira Machado, Jose Anchieta de Sousa e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo em face do Acórdão n.º 106-008.792 proferido pela 2ª Turma da DRJ06, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada.

Os presentes autos têm como objeto PER/DCOMP com demonstrativo de crédito nº 02958.77036.291210.1.2.02-5455, transmitida em 29/12/2010, cujo pedido de compensação a ela vinculado foi homologado parcialmente, remanescendo saldo devedor de R\$ 112.951,87.

Constou do Despacho Decisório a seguinte fundamentação:

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 2.027.596,85 Valor na DIPJ: R\$ 2.027.596,85 Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 2.027.596,85 IRPJ devido: R\$ 0,00.

Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 2.024.026,57 Valor não utilizado no prazo legal: R\$ 137.144,74 Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 08828.52891.300512.1.3.02-1740.

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 02958.77036.291210.1.2.02-5455.

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/05/2014.

Principal 112.951,87, multa 22.590,37 e juros 29.311,01.

Diante da improcedência da Manifestação de Inconformidade, foi interposto Recurso Voluntário, no qual constam, em suma, os seguintes argumentos:

- a) uma vez decorrido o prazo de 05 (cinco) anos da data do protocolo da Manifestação de Inconformidade interposta pelo recorrente, sem que nesse prazo houvesse qualquer manifestação por parte da autoridade julgadora, tem-se então que tal ato acha-se devida, adequada e corretamente homologado, sendo então irretorquível e imediato o seu efeito;
- b) tendo o recorrente, nos termos acima, promovido o refazimento do valor de base de cálculo, e, conseqüentemente, na apuração de valor ainda devido a título de IRPJ, conforme noticiado, e em face à sua extinção, inclusive, antes mesmo de qualquer ação fiscalizatória por parte do poder fiscalizador competente, com fundamento no Artigo 138, do CTN, valeu-se então do instituto da DENÚNCIA ESPONTÂNEA, para ver afastada a aplicação da multa, tendo por base o dispositivo retrocitado;
- c) sendo a compensação uma extinção de obrigação tributária legalmente reconhecida, não há dúvidas de que quando o contribuinte usa o encontro de contas para pagar determinado tributo, e desde que possa se aplicar a regra do art. 138 do CTN (especialmente que o tributo não tenha sido objeto prévio de fiscalização pela Receita Federal), a multa não poderá incidir nessa hipótese.;
- d) a Receita Federal (conforme Nota Técnica Cosit nº 19/2012 e Solução de Consulta da Cosit nº 384/2014) tem manifestado ultimamente o entendimento no sentido de que a compensação não teria sido expressamente contemplada pelo artigo 138 do CTN que somente se referiria ao "pagamento" como hipótese que permite a denúncia espontânea. Ora, essa interpretação do Fisco, além de ser totalmente literal, o que já é um absurdo em si mesmo, contraria a interpretação sistemática que deve ser feita dessa norma com as demais regras do próprio CTN e da Lei 9.430, até porque, conforme já visto, a compensação acha-se integralmente homologada pela própria Unidade da Secretaria da Receita Federal, nos termos constantes do Despacho Decisório, conforme alhures informado;
- e) pelo princípio da verdade material, e ainda, pelo princípio da utilização da forma, não há como se entender como indevido o presente pedido de restituição, ainda que o mesmo seja convertido em PER/DCOMP, na forma como entendida pela própria Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento;
- f) o princípio da razoabilidade compreende, além da análise da coerência dos atos jurídicos, a verificação de se esses atos foram editados ou não com reverência a

todos os princípios e normas componentes do sistema jurídico a que pertencem, isto é, se esses atos obedecem ao esquema de prioridades adotado pelo próprio sistema.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora

1. Da Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

2. Da prejudicial de mérito

Sustenta a Recorrente que, *uma vez decorrido o prazo de 05 (cinco) anos da data do protocolo da Manifestação de Inconformidade interposta pelo recorrente sem que nesse prazo houvesse qualquer manifestação por parte da autoridade julgadora, tem-se então que tal ato acha-se devida, adequada e corretamente homologado, sendo então irretorquível e imediato o seu efeito.*

Sobre a homologação tácita, convém mencionar o dispositivo legal regente do tema, qual seja o art. 74, § 5º, da Lei 9.430, consoante segue:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...).

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Pelo que se extrai da norma mencionada, o prazo para a homologação tácita tem como termo inicial a data da entrega da declaração. Contudo, a Recorrente busca o reconhecimento da homologação tácita com base na data do protocolo da Manifestação de inconformidade.

Desse modo, o que pleiteia a Recorrente é um tipo de homologação intercorrente, o que não se vislumbra no âmbito do processo administrativo fiscal, diante da ausência de fundamento legal.

Diante do exposto, rejeito a prejudicial suscitada.

3. Do mérito

Quanto ao mérito, alega a Recorrente que *promoveu o refazimento do valor de base de cálculo, e, conseqüentemente, na apuração de valor ainda devido a título de IRPJ, conforme noticiado, e em face à sua extinção, inclusive, antes mesmo de qualquer ação fiscalizatória por parte do poder fiscalizador competente, com fundamento no Artigo 138, do CTN, valendo-se então do instituto da denúncia espontânea, para ver afastada a aplicação da multa, tendo por base o dispositivo retrocitado.*

Assevera, assim, a Recorrente que *a imposição da multa com o nítido propósito de punir o contribuinte em mora deve ser repelida nos casos em que este denuncia e confessa, espontaneamente, o dever descumprido e o crédito correlato.*

Sobre o tema, considerando que a minha posição se alinha ao acórdão recorrido, mantenho a decisão *a quo* pelos seus próprios fundamentos, nos termos seguintes:

No entanto, no entendimento da interessada, como exposto na manifestação de inconformidade, não caberia a incidência da multa moratória visto que a compensação dos débitos foi declarada antes de qualquer procedimento de ofício por parte da Receita Federal. Assim, nos termos do art. 138 do CTN, estaria caracterizada a denúncia espontânea e, portanto, afastada a incidência de multa moratória.

Segundo a legislação tributária, sobre os débitos pagos com atraso incide multa de mora, conforme dispõe o art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (grifo acrescentado)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. (grifo acrescentado) §

2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A incidência de acréscimos legais sobre os débitos compensados é disciplinada pelo caput e § 1º do art. 36 Instrução Normativa RFB nº 900, de 20 de dezembro de 2008, vigente à época de transmissão da Dcomp, abaixo transcritos:

Art. 43. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 72 e 73 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação. (grifo acrescentado)

§1º A compensação total ou parcial de tributo administrado pela RFB será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

§2º Havendo acréscimo de juros sobre o crédito, a compensação será efetuada com a utilização do crédito e dos juros compensatórios na mesma proporção.

Pelo que dispõem os dispositivos transcritos, sobre os débitos compensados com atraso incide multa de mora, calculada entre o vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou contribuição até a data da transmissão da DCOMP. Finalmente, conforme § 1º do art. 36 da IN RFB nº 900, a compensação do principal será acompanhada da compensação, na mesma proporção, da multa e dos juros de mora sobre ele incidentes.

A exclusão da multa moratória na extinção dos débitos pela denúncia espontânea está prevista no 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.

No entanto, quanto à ocorrência da denúncia espontânea na extinção dos débitos por compensação, a Receita Federal já se posicionou sobre o tema, inicialmente pela Nota Técnica Cosit nº 19, de 2012, e mais recentemente pela Solução de Consulta Cosit nº 233, de 16/08/2019, publicada no D.O.U. de 21/08/2019, que assim afirma:

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.

[.....]

30. Observa-se pelos artigos transcritos que apesar de tanto o pagamento como a compensação serem formas de extinção do crédito tributário nos termos do art.

156 do CTN, os dois não se confundem. O pagamento integral do tributo devido dentro do prazo estipulado na legislação é dotado de definitividade, já que é dotado de liquidez e certeza, ao contrário da compensação que só se torna definitiva com a homologação por parte da Receita Federal do Brasil.

31. A compensação extingue o crédito sob condição resolutória, dado que exige a homologação da autoridade tributária para se tornar definitiva, uma vez que é necessária a verificação da presença dos requisitos legais que a autorizam, qual sejam: a existência de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos do contribuinte perante a Fazenda Pública.

32. Além disso, o art. 138 do CTN fala expressamente em pagamento dos tributos devidos e dos juros de mora para a configuração da denúncia espontânea, não incluindo nenhuma das outras hipóteses de extinção do crédito tributário, previstas no art.156 do CTN, além do pagamento. Logo, não se pode incluir os efeitos da denúncia espontânea na compensação.

33. Foi expedida a Nota Técnica COSIT nº 19, de 12/06/2012, de onde se extrai que:

c) não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado;

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;

c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo;

34. A denúncia espontânea e a compensação são institutos incompatíveis, dado que a compensação, a despeito de extinguir o crédito tributário, além de não o fazer de forma definitiva, vez que exige homologação posterior, necessariamente exige para sua procedência, não só a existência do crédito – com todas as condições legais – como o débito deve ser corrigido com multa e juros de mora. Portanto, não há que se aplicar à compensação os mesmos efeitos do art. 138 do CTN, dado que são incompatíveis o art. 138 com o art.170 do CTN e o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

35. Como se vê, o entendimento fixado pela Coordenação Geral de Tributação - COSIT é de que a extinção do crédito tributário mediante compensação não se presta para configurar a denúncia espontânea conforme o artigo 138, do Código Tributário Nacional. Entendimento este também adotado pelo STJ:

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

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.

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

3. Agravo interno desprovido. (AgInt nos EDcl no REsp 1704799/PR, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/06/2019, DJe 11/06/2019)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. NÃO OCORRÊNCIA.

I - O presente feito decorre de ação objetivando o não recolhimento de multa de mora no regime de denúncia espontânea, bem como o direito de compensar o indébito. Na sentença, julgou-se procedente o pedido. No Tribunal Regional Federal da 5ª Região, a sentença foi reformada.

II - O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária. Nesse sentido: AgInt nos EDcl nos EREsp n. 1.657.437/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 12/9/2018, DJe 17/10/2018 e REsp n. 1.569.050/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 5/12/2017, DJe 13/12/2017.

III - Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp 1720601/CE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/05/2019, DJe 07/06/2019) (grifou-se)

Resta claro, portanto, que, no entendimento da Receita Federal, a denúncia espontânea, para afastar a incidência da multa de mora, exige o pagamento em espécie para sua ocorrência, não se estendendo aos débitos extintos por compensação declarada.

No mesmo sentido, foi editada a Súmula CARF n.º 203, aprovada pelo Pleno da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024, nos termos abaixo transcritos:

Súmula CARF n.º 203

A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.401; 9303-014.698; 9303-014.718; 9101-006.876

Portanto, também não assiste razão à Recorrente, nessa parte.

4. Conclusão

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso, rejeitar a prejudicial de mérito suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ