



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10320.902162/2011-86
ACÓRDÃO	3402-012.626 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 203.

A apresentação do Per/DComp não está amparada pela denúncia espontânea por se tratar de compensação e não de pagamento do débito. Esses institutos não são equivalentes para fins de reconhecimento da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, não podendo afastar, por consequência, a aplicação da multa de mora.

SÚMULA CARF Nº 203: A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (relatora), Leonardo Honório dos Santos e Mariel Orsi Gameiro. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cynthia Elena de Campos.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Redatora Designada e Redatora *ad hoc*

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Honorio dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Marcio José Pinto Ribeiro (substituto integral),

Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído pelo conselheiro Marcio José Pinto Ribeiro.

RELATÓRIO

Na condição de Redatora *ad hoc*, passo a transcrever na íntegra o relatório constante da minuta de voto da i. relatora original, Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta:

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 09-70.195, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento/ JFA, que, por unanimidade de votos, ratificou o despacho decisório que homologou parcialmente a compensação declarada.

Por bem relatar os fatos, adoto partes do relatório da DRJ:

Em análise no presente processo o litígio decorrente do Despacho Decisório de fl. 4642, emitido eletronicamente pelo SCC quando da análise do(s)PER/DCOMP a seguir discriminado(s), transmitido(s) para utilização do saldo credor do IPI apurado no 2º trimestre/2008, com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

(...)

Da análise eletrônica¹ pelo SCC resultou o DEFERIMENTO PARCIAL DO DIREITO CREDITÓRIO, da ordem de R\$787.300,91 e a homologação parcial da compensação vinculada, em razão do seguinte motivo, resultando daí a exigência do débito discriminado do despacho decisório, a seguir colacionado:

"Constatação de utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subseqüentes ao trimestre em referência, até a data da apresentação do PER/DCOMP." Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/01/2012.

Cientificado do Despacho Decisório e intimado a recolher o crédito tributário decorrente da não-homologação parcial da compensação com os acréscimos moratórios pertinentes, em 23/01/2012 (fl. 4645), manifestou a pleiteante a sua inconformidade em 22/02/2012, por meio do arrazoado de fls. 4703/4712, no qual, em síntese:

■ informa que em 29/07/2008 transmitiu a DCOMP nº 38351.01283.290708.1.3.01-1289 para informar a compensação de parte do débito de IRPJ apurado em 03/2007, vencimento 30/04/2007, confessado posteriormente em 29/08/2008 na DCTF Retificadora transmitida após a constatação de equívoco na apuração e recolhimento a menor do citado imposto informado na sua declaração original;

- pondera que tanto os pagamentos quanto as compensações se deram antes da DCTF Retificadora (DOC 06, fls. 4716, 4719 e 4720);
- esclarece que na citada DCOMP foi compensado o débito do IRPJ, no valor de R\$692.959,14 (principal), que embora vencido em 30/04/2007 foi acrescido tão somente do valor dos juros de mora de R\$94.381,03, totalizando R\$787.340,17 de débito compensado, sem o cômputo da multa de mora, uma vez que todo o procedimento adotado (apuração, compensação e apresentação da DCTF retificadora) ocorreu antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte das autoridades administrativas, o que representa denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional;
- acrescenta que o CARF, alinhando-se à tese defendida pela pleiteante e ao definido pelo STJ no julgamento do RE 962.379 sob o rito de recurso repetitivo (art. 543-C, do CPC), proferiu os acórdãos cuja ementa colaciona;
- requer a reforma do despacho decisório e seja integralmente homologada a compensação efetuada por meio do PER/DCOMP nº 38351.01283.290708.1.3.01-1289, afastando-se a exigência do saldo devedor estampado no despacho decisório, em virtude da denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, uma vez que procedeu ao pagamento da diferença apurada, relativamente ao mês de março de 2007, antes de qualquer procedimento por parte das autoridades administrativas, de forma que não é devida a multa;
- requer seja suspensa a exigibilidade do referido crédito tributário, por força da apresentação da presente manifestação de inconformidade, nos termos do artigo 151, inciso III. do Código Tributário Nacional e do artigo 74. § 11. da Lei nº 9.430/96. com redação dada pela Lei nº 10.833/2004.

A DRJ entendeu que parte dos créditos de fato eram devidos, conforme despacho decisório, contudo, no que tange ao instituto da denúncia espontânea esclareceu que o instituto de que trata o art. 138 do CTN – denúncia espontânea – impõe literalmente o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa. Assim sendo, de acordo com o art. 138 do CTN, forçosamente a confissão do débito desacompanhada do respectivo pagamento do principal e juros de mora, não se caracteriza como denúncia espontânea. **Frisou que a forma de extinção definida no dispositivo legal é o pagamento, não outra, como a compensação.**

Intimada da decisão em 10/05/2019, interpôs recurso voluntário em 22/05/2019 alegando que a compensação pode sim ser considerada uma forma de denúncia espontânea, tendo em vista que no que pertine ao termo “pagamento”, cumpre ressaltar que a interpretação do mesmo deve ser dada em sentido amplo, importando apenas se há o adimplemento ou não da obrigação e que esse adimplemento se dê de forma integral, sem possibilidade de parcelamentos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Redatora *ad hoc*.

Como Redatora *ad hoc*, reproduzo abaixo a íntegra da minuta de voto da i. relatora original, Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

A controvérsia diz respeito à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea – disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional, na hipótese de quitação do tributo mediante compensação, e não pagamento.

O tema é centro de grande debate desse tribunal administrativo, inclusive e especialmente na Câmara Superior, com a devida vênia, entendo que as modalidades de extinção do crédito tributário compensação e pagamento são equiparadas a efeito da aplicabilidade da denúncia espontânea, e conseqüente afastamento da multa de mora.

Não obstante a leitura “seca” do art. 138 o CTN, entendo 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.

Inclusive, 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).

Sendo assim, 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.

Conforme bem explicado nos acórdãos 3002-001.569 e 9303-010.228:

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 CONTRIBUÍNTES. 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.)” (grifei)

Isto posto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, redatora designada.

Peço *vênia* à Ilustre Conselheira Relatora para divergir de sua conclusão quanto à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea prevista pelo artigo 138, do Código Tributário Nacional, na hipótese de quitação do tributo mediante compensação, e não pagamento.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional assim prevê:

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.

É importante ponderar que o instituto da denúncia espontânea tem por pressuposto o pagamento efetuado antes de qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração, cuja efetividade ocorre com a quitação do tributo mediante entrega de valores em espécie.

Por sua vez, não obstante a compensação estar prevista como uma das formas de extinção do crédito tributário (art. 156, II, CTN), tem-se que a efetividade de sua quitação ocorre tão somente mediante ulterior homologação tácita ou expressa (art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), resultando em extinção sob condição resolutória.

A configuração da denúncia espontânea impõe a existência de pagamento integral do tributo anteriormente não declarado e confessado, motivo pelo qual se justifica a imposição de juros de mora e aplicação da multa de mora, na forma prevista pelo artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ademais, a matéria foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça, com tese fixada por meio do **TEMA 385** no seguinte sentido:

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.

No mesmo sentido foi aprovada a **SÚMULA CARF Nº 203** com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 203

Aprovada pelo Pleno da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

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

Por tais razões, não há que se falar em denúncia espontânea no presente litígio, motivo pelo qual o Colegiado decidiu, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

