



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

**Processo nº** 10380.907392/2008-21  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1803-002.091 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 11 de março de 2014  
**Matéria** DCOMP  
**Recorrente** SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2002

DCOMP. PAGAMENTO. EQUIVALÊNCIA.

A compensação pressupõe um pagamento anterior, ocorrido a maior ou indevidamente. A DCOMP é apenas a afetação desse pagamento, surtindo o mesmo efeito e merecendo equivalência.

DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ERRO. ÔNUS DA PROVA.

Para fins de caracterização da denúncia espontânea, incumbe ao recorrente o ônus da prova de que errou na apuração inicial do tributo e de que a DCOMP em análise tinha a finalidade de reparar espontaneamente esse erro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes acompanhou o Relator pela conclusão. Vencido o Conselheiro Arthur José André Neto, que dá provimento parcial ao recurso. O Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes votou pelas conclusões.

Walter Adolfo Maresch – Presidente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Meigan Sack Rodrigues, Sérgio Rodrigues Mendes, Victor Humberto da Silva Maizman, Neudson Cavalcante Albuquerque, Sergio Luiz Bezerra Presta e Arthur José André Neto. Ausente momentaneamente o Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta.

## Relatório

SANTA CLARA INDUSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, apresentou à Receita Federal do Brasil declaração de compensação de nº 34333.83952.291004.1.3.04-9040, que não foi homologada por aquele órgão, nos termos do despacho decisório de fl. 7:

*A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.*

Ainda conforme o mesmo despacho decisório, o pagamento apontado pelo contribuinte teria sido integralmente utilizado na compensação declarada por meio da DCOMP nº 12991.16045.280807.1.7.04-2483.

Ciente dessa decisão em 02/10/2008 (fl. 9), o interessado apresentou, em 03/11/2008, a manifestação de inconformidade de fls. 11/15. Em sua peça de defesa, alega, em síntese, que o crédito original utilizado na DCOMP apontada no despacho decisório foi de R\$ 24.569,12, restando um saldo de R\$ 45.621,10, pleiteado na DCOMP em tela.

A DRJ Fortaleza (CE) julgou improcedente a manifestação, por meio do Acórdão nº 01-21.445, de 2 de agosto de 2011 (fls. 40/44), ementando assim a sua decisão:

*ASSUNTO: CONTRIBUICÃO SOCIAL SOBRE OLUCRO  
LIQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2001*

*COMPENSAÇÃO. DÉBITO. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS.*

*Sobre o débito compensado após seu vencimento, incidem multa e juros moratórios até a data de apresentação da declaração de compensação.*

Cientificado dessa última decisão em 23/01/2011 (fl. 46), o contribuinte apresentou o recurso voluntário fls. 47/51, em que alega a impossibilidade de se exigir a multa moratória citado no acórdão recorrido, devido à aplicação, no caso, da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O recurso voluntário apresentado atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo digno de conhecimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 20/05/2014 por NEUDSON CAVALCANTE ALBUQUERQUE, Assinado digitalmente em

15/05/2014 por NEUDSON CAVALCANTE ALBUQUERQUE, Assinado digitalmente em 20/05/2014 por WALTER ADOLFO MARESCH

Impresso em 28/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O contribuinte alega possuir indébito oriundo de pagamento indevido de CSLL no valor de R\$ 70.180,22 (fl. 4). Conforme as peças processuais, esse crédito foi utilizado em duas declarações de compensação: a primeira recebeu o nº 12991.16045.280807.1.7.04-2483 e a segunda é a que está em análise neste processo.

Os autos não possuem elementos que demonstrem o destino da primeira compensação, mas a segunda compensação foi não homologada, sobre o fundamento de que o crédito teria sido todo utilizado na primeira compensação.

A autoridade julgadora de primeira instância verificou o erro no fundamento supracitado. Apesar de o valor pleiteado na primeira DCOMP ser inferior ao valor total do indébito, o sistema de controle de compensações bloqueou o valor total do indébito. Todavia, aquela autoridade confirmou a não homologação discutida, considerando que o débito apontado na primeira DCOMP foi calculado sem a inclusão da multa moratória, devidos em razão daquela DCOMP ter sido transmitida após o vencimento da contribuição devida, o que resultaria em igual insuficiência de crédito para atender à compensação em tela.

Por seu turno, o contribuinte recorreu afirmando que a multa moratória apontada na decisão *a quo* não é devida, pois a quitação, por meio de DCOMP, se deu antes de qualquer iniciativa do Fisco, o que caracteriza a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

O referido dispositivo legal tem a seguinte redação:

*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.*

Conforme o texto normativo, a exclusão da responsabilidade do contribuinte depende da existência de um ato que aponte ao Fisco a sua infração. Ademais, esse ato deve ser acompanhado do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

No caso, não houve um pagamento (espécie de extinção do crédito tributário prevista no inciso I do artigo 156 do CTN), mas sim uma compensação (espécie de extinção prevista no inciso II do mesmo artigo). Assim, a primeira questão a ser solucionada é se a compensação tem a aptidão para excluir a responsabilidade do contribuinte, quando acompanhada de denúncia espontânea.

Quanto a isso, há uma controvérsia. A Administração Tributária já adotou postura em favor da equivalência entre pagamento e compensação, conforme a Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012:

*20. Resumindo o acima exposto, e em face do posicionamento atual da jurisprudência do STJ sobre a denúncia espontânea, é de se concluir que:*

Documento assinado digitalmente conforme a 4/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/05/2014 por NEUDSON CAVALCANTE ALBUQUERQUE, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por NEUDSON CAVALCANTE ALBUQUERQUE, Assinado digitalmente em 20/05/2014 por WALTER ADOLFO MARESCH

Impresso em 28/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) não cabe a cobrança da multa de mora na hipóteses em que ficar configurada a denúncia espontânea;

b) tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação:

bl) não se configura denúncia espontânea a situação em que o contribuinte apresenta declarações que constituem o crédito tributário (tais como DCTF, DIRPF, GFIP e Dcomp) e em momento posterior quitam o débito, mediante pagamento ou compensação;

b2) configura denúncia espontânea a situação em que o contribuinte efetua o pagamento ou a compensação do débito (tributo, acrescido dos juros de mora), antes ou concomitantemente à apresentação das declarações que constituem o crédito tributário, e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração; [grifei]

Todavia, essa postura foi revista logo em seguida, conforme a Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012:

5. Em consequência, conclui-se:

a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;

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

b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4. de 20 de dezembro de 2011;

b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011;

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; [grifei]

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

No âmbito da jurisprudência administrativa do CARF, a questão também não está pacificada, existindo decisões contrárias à equivalência entre pagamento e compensação (por exemplo, o Acórdão nº 1101-000.945, de 12 de setembro de 2013) e decisões favoráveis à referida equivalência (por exemplo, Acórdão nº 1402-001.424, de 6 de agosto de 2013).

A presente Turma de Julgamento, ao apreciar o processo nº 19515.002401/2004-64, entendeu que a compensação equivale ao pagamento para fins de atrair a regra de decadência insculpida no artigo 150, §4º, do CTN (homologação tácita de tributo sujeito a lançamento por homologação).

Naquela ocasião, acompanhando o relator, manifestei-me pela equivalência em tela, considerando que a compensação é apenas a afetação de um pagamento anterior, que foi realizado indevidamente e está disponível para ser utilizado. Pela mesma razão, entendo que a equivalência em tela deve ser reconhecida para fins de verificação da denúncia espontânea, conforme dizia a agora cancelada Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012.

Admitindo-se a equivalência entre pagamento e compensação, deve-se verificar se os demais requisitos estão caracterizados.

Nesse mister, devo dizer que, no meu entendimento pessoal, a mora não é infração passível de exclusão de responsabilidade. Penso que a denúncia espontânea é instituto equivalente ao arrependimento eficaz do Direito Penal, quando a pena é abrandada mediante uma iniciativa eficaz do autor que logra eliminar os efeitos de sua conduta criminosa. No caso da mora, não há como evitar o dano causado, cabendo apenas a reparação mediante uma prestação pecuniária, chamada multa de mora.

Todavia, o artigo 62-A do Regimento Interno deste órgão de julgamento administrativo determina que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos.

A decisão que deve ser reproduzida aqui, se cabível, é aquela contida no Recurso Especial nº 1149022/SP, julgado na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, que foi consubstanciada na seguinte ementa:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL  
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO  
CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSL. 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. 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ, Primeira Seção, REsp 1149022, unânime, Relator Min. Luiz Fux, trânsito em julgado em 30/08/2010)"

Segundo essa jurisprudência, a exclusão da responsabilidade é atinente apenas ao valor que, por erro, ainda não havia sido declarado e que, descoberto o erro posteriormente, foi objeto de nova declaração e respectivo pagamento. Assim, essa decisão se coaduna com a Súmula nº 360 do STJ que afirma não ser passível de denúncia espontânea o valor regularmente declarado, mas recolhido a destempo.

Na espécie, a denúncia espontânea reclamada pelo recorrente apenas ficará caracterizada mediante a comprovação de que o valor compensado na DCOMP nº 12991.16045.280807.1.7.04-2483 (R\$ 30.538,59), relativo à estimativa de CSLL de abril de 2003, não havia sido anteriormente declarado em DCTF.

Considerando que a ocorrência de denúncia espontânea é argumento de defesa do contribuinte, cabe a ele a comprovação dos seus elementos constitutivos.

O artigo 16, inciso III, da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972) determina que a impugnação aponte as provas dos fatos em que são fundamentados os pontos de discordância.

Na mesma linha, o artigo 333 do Código de Processo Civil Pátrio atribui ao acusado o ônus da prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Compulsando os autos, verifica-se que o recorrente não juntou a correspondente DCTF, a DIPJ ou qualquer outro elemento suficiente para demonstrar o erro na apuração inicial da contribuição e que a DCOMP supracitada tinha a finalidade de reparar espontaneamente esse erro.

Assim, não havendo o esforço probatório do recorrente, não há como admitir a exclusão de responsabilidade pela mora, sendo esta devida.

Destarte, prevalece o fundamento da decisão recorrida, segundo a qual o crédito alegado na presente DCOMP não é suficiente para quitar o débito apontado, em razão de aquele ter sido consumido na DCOMP nº 12991.16045.280807.1.7.04-2483, cujo débito deve incluir a correspondente multa moratória.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Neudson Cavalcante Albuquerque  
(documento assinado digitalmente)