



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10510.900017/2013-95  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1001-002.982 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2023  
**Recorrente** CONSTRUTORA CELI LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008

DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS.  
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

O instituto da denúncia espontânea não se aplica às declarações de compensação apresentadas após o vencimento dos tributos nelas confessados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Roberto Adelino da Silva, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Fernando Beltcher da Silva.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário do contribuinte em face do Acórdão nº 11-65.558, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE (“DRJ”).

Na origem, a ora Recorrente apresentara, em 1º de novembro de 2012, Pedido de Restituição (“PER”) de valor supostamente pago a maior em 31 de janeiro de 2008 para estimativa mensal da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, débito controlado no processo administrativo fiscal nº 10510.900385/2006-12. O alegado indébito importaria em R\$ 36.707,27.

A autoridade fiscal, da unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil de circunscrição do sujeito passivo, proferiu Despacho Decisório reconhecendo direito creditório de apenas R\$ 0,03 (três centavos), ao argumento de que o referido pagamento fora utilizado na quitação de débito no bojo daquele processo.

Sobreveio Manifestação de Inconformidade, por meio da qual o contribuinte esclareceu que o crédito pleiteado refere-se ao valor original pago no âmbito do referido processo, já que fora aplicada multa de mora sobre débitos confessados em Declarações de Compensação (“DComp”), penalidade tida pelo contribuinte como indevida, já que a correspondente Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (“DCTF”) fora transmitida após as entregas das DComps objeto daqueles autos, caracterizando-se, assim, a denúncia espontânea.

O colegiado de piso julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, pois o pagamento fora empregado na quitação de débitos do citado processo, submetido ao contencioso administrativo. A decisão recorrida recebeu a ementa reproduzida a seguir:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/01/2008

PAGAMENTO INDEVIDO. VINCULAÇÃO A PROCESSO EM DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. RESTITUIÇÃO. INDEFERIMENTO.

Não é possível considerar direito creditório oriundo de pagamento vinculado a débitos controlados em processo cuja decisão encontra-se na situação de julgamento da contestação.

**COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.**

A certeza e a liquidez do crédito são requisitos indispensáveis para a restituição ou compensação autorizada por lei.

Volta-se a Recorrente ao CARF, dizendo:

- (i) que as DComps controladas no processo 10510.900385/2006-12 foram enviadas após as datas de vencimento dos tributos, ao final de cada mês ou em datas próximas ao envio da DCTF, o que levava a RFB a exigir a multa de mora;
- (ii) que a correspondente DCTF era enviada após as DComps, já que naquela declaração deveria fazer vinculação dos débitos às compensações nestas declaradas;
- (iii) que o contribuinte que busca espontaneamente a regularização dos débitos de sua responsabilidade, e o faz antes do início de qualquer procedimento fiscal da RFB, não pode ser tido por inadimplente, não cabendo, assim, aplicação de sanção alguma, já que incidiria sobre o caso o art. 138 do Código Tributário Nacional, o qual não faz distinção entre multas punitiva e moratória;
- (iv) que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação;
- (v) que o Superior Tribunal de Justiça firmou a compreensão de que a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após apresentar a declaração parcial do tributo sujeito a lançamento por homologação, a retifica, noticiando a existência de diferença a maior, cuja

quitação se dá concomitantemente, antes de qualquer procedimento da Administração Tributária (REsp 1.149.022/SP);

- (vi) que a RFB, através da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012, com fundamento no Ato Declaratório PGFN nº 8/2011, reconhece que a declaração de compensação, atendidos os requisitos legais, “pode configurar denúncia espontânea, com todos os efeitos jurídicos dela decorrentes”;
- (vii) *que fica evidente a necessidade de revisão do Despacho Decisório, que pode ser conferida por via do Recurso Voluntário[...], na medida em que aqui se discute matéria de direito, cujo arcabouço documental já existente no processo é suficiente para comprovar a existência do mesmo; e*
- (viii) que o indeferimento do pedido de restituição configuraria enriquecimento sem causa por parte da Administração.

Requer, em conclusão, a reforma da decisão recorrida e que seja *determinada a restituição dos valores compensados a maior pela empresa*, em decorrência da multa de mora imposta.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Início dizendo que a Nota Técnica Cosit nº 1, de 2012, invocada pela Recorrente, foi cancelada pela Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012, na qual restou assinalada a compreensão de que não se deva considerar o instituto da denúncia espontânea na hipótese de o contribuinte confessar débitos em Declarações de Compensação apresentadas em atraso. Isso porque a RFB admitiu haver extrapolado o escopo do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011:

4.1. Segundo o Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, somente na situação em que o contribuinte declara a menor, paga integralmente o débito declarado e depois retifica a declaração para maior, quitando concomitantemente o débito, configura-se a denúncia espontânea.

4.2. O ato da PGFN não trata das seguintes situações constantes da Nota Técnica nº 1, de 2012: contribuinte não apresenta declaração, mas paga o débito; contribuinte declara o débito a menor, não paga e posteriormente retifica a declaração pagando concomitantemente todo o débito e; o contribuinte não declara o débito em DCTF, porém efetua a compensação dele em Dcomp. Desse modo, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, deve ser considerada ocorrida a denúncia espontânea apenas na sua acepção primária de pagamento do débito concomitantemente a apresentação da declaração e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, como descrito no item 4.1.

[...]

6. Em consequência, conclui-se:

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

[...]

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:

[...]

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

[...]

De fato, o referido Ato Declaratório faz remissão tão somente ao que decidido pelo STJ no bojo do REsp nº 1.149.022/SP, o qual expressamente limitou a configuração da denúncia espontânea aos casos em que o contribuinte efetua o pagamento integral. Vejamos a ementa do Ato em questão:

PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2124/2011, desta Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea 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), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente".

JURISPRUDÊNCIA: RESP 1.149.022/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 9/6/2010, DJE 24/6/2010

Relevante ressaltar que o precedente do STJ referido no Ato da PGFN submeteu-se ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, tendo sido assim ementado (grifos nossos):

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.

Revela-se cristalino que naquele REsp a compensação não foi tida por equivalente a pagamento, a reclamar aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional.

De outra banda, aquela Corte decidiu que a denúncia espontânea não se afigura quando o contribuinte compensa o tributo devido em atraso, tal como assentado no julgamento do Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.585.052/RS, do qual se extrai sua ementa e excertos do voto condutor da decisão (relatoria do Exmo. Sr. Ministro Humberto Martins, sessão de 7 de junho de 2016):

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA. PRECEDENTES. Nos termos da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, "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" (AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 17/09/2015.).

[...]

Conforme consignado na análise monocrática, a denúncia espontânea é uma benesse legal que exige para sua implementação o pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora correspondentes.

Logo, a hipótese do art. 138 do CTN exige o pagamento do tributo que não se confunde com o pedido de compensação. Quando, em vez de realizar o pagamento, o contribuinte apresenta pedido de compensação, a extinção do crédito tributário 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 dos encargos moratórios.

Desse modo, sendo a compensação dependente 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.

No julgamento de Agravo Interno nos Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.657.437/RS, o Exmo. Sr. Ministro Gurgel de Faria, relator, votou por manter a decisão recorrida (inaplicabilidade da denúncia espontânea em caso de compensação declarada pelo sujeito passivo), já que se encontrava em sintonia com a jurisprudência de ambas as Turmas que integram a Primeira Seção do STJ, tendo sido à unanimidade acompanhado pelos demais Ministros. A sessão de julgamento ocorreu em 12 de setembro de 2018, e a decisão recebeu a seguinte ementa:

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.

2. Agravo interno desprovido.

Do voto condutor, colaciono os excertos que evidenciam a jurisprudência nesse sentido consolidada na Corte:

Conforme consignado na decisão singular, 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 a 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.

Confira-se o teor dos seguintes julgados:

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.

3. Agravo interno desprovido (AgInt no REsp 1308902 / PR AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2012/0019253-0 Relator(a) Ministro GURGEL DE FARIA (1160) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 10/04/2018 Data da Publicação/Fonte DJe 17/05/2018). (Grifos acrescidos).

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 Relator(a) Ministro HERMAN BENJAMIN (1132) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/04/2017 Data da Publicação/Fonte DJe 25/04/2017). (Grifos acrescidos).

Portanto, nada há a reparar na decisão objurgada, que se encontra em perfeita harmonia com a jurisprudência de ambas as Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte Superior.

Reproduzo, a seguir, ementa de alguns de muitos precedentes deste Conselho que caminham em igual sentido:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2003

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

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual 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. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018. (Acórdão nº 9101-005.330, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Sessão de julgamento ocorrida em 2 de fevereiro de 2021. Relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa)

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

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

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual 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. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018. (Acórdão nº 9101-005.513, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Sessão de julgamento ocorrida em 14 de julho de 2021. Relatoria do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto e designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa)

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A confissão de débitos depois de vencidos em Declaração de Compensação, ainda que antes do início de qualquer procedimento fiscal, não caracteriza denúncia espontânea e, portanto, não exclui a aplicação da multa punitiva. O instituto da denúncia espontânea só se aperfeiçoa mediante o efetivo pagamento do débito confessado. (Acórdão nº 9101-005.696, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Sessão de julgamento

ocorrida em 11 de agosto de 2021. Relatoria da Conselheira Livia De Carli Germano e designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado)

Esta 1ª Turma Extraordinária, da 1ª Seção de Julgamento, também já se debruçou sobre o tema, negando, por unanimidade, provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, mediante o Acórdão nº 1001-002.874 (relatoria do Conselheiro Sidnei de Sousa Pereira, sessão de julgamento ocorrida em 9 de março de 2023):

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002

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

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual 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. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.

Não assiste, portanto, razão ao contribuinte, já que a multa de mora exigida é legalmente prevista (art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996) e não se afasta com a alegada denúncia espontânea, posto que a Recorrente entregara as Declarações de Compensação discutidas no processo administrativo nº 10510.900385/2006-12 após o vencimento dos tributos nelas confessados.

Em decorrência, não há que se suscitar enriquecimento ilícito do Estado, pois o crédito postulado pela Recorrente não procede.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva