



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

|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>Processo nº</b> | 10805.000997/2006-90   |
| <b>Recurso nº</b>  | Voluntário   |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>3003-000.136 – Turma Extraordinária / 3ª Turma</b>        |
| <b>Sessão de</b>   | 19 de fevereiro de 2019                                      |
| <b>Matéria</b>     | COFINS   |
| <b>Recorrente</b>  | LIMPAR - SERVICOS ESPECIALIZADOS E COMERCIO DE PRODUTOS LTDA |
| <b>Recorrida</b>   | FAZENDA NACIONAL   |

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Data do fato gerador: 31/10/2003

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA

O instituto da denuncia espontânea não se aplica nos casos de débitos compensados de tributos sujeitos a lançamento por homologação anteriormente declarados pelo contribuinte e que já se encontravam vencidos na data da declaração de compensação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Vinícius Guimarães, Márcio Robson Costa e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

**Relatório**

---

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

*Trata-se de impugnação a exigência fiscal relativa à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — Cofins, formalizada no auto de infração de fls. 61/66. O feito, que constituiu crédito tributário no total de R\$ 122,55, somados o principal, multa de ofício e juros de mora, teve a seguinte motivação, descrita pelo autuante no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 59/60:*

[...]

2) *Verificamos através da DIPJ/2004 do fiscalizado que o mesmo apurou a 1...1 Cofins a pagar, relativa ao mês de outubro de 2003 no valor de R\$ 39.134,64 (folha 46).*

3) *o contribuinte fiscalizado entregou sua DCTF retificadora, relativa ao 3º trimestre de 2003, em 15/06/2004 (folha 47). Constatamos através desta DCTF que o fiscalizado compensou R\$ 366,12 da Cofins a pagar, relativa ao período de outubro de 2003 (folha 48).*

4) *Em 02/07/2004, o fiscalizado protocolizou várias DENÚNCIAS ESPONTÂNEAS, onde compensou débitos relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, após o prazo de vencimento destes, com créditos que ele teria através do sistema PER/DCOMP da Receita Federal.*

[...]

*Constatamos que a compensação da COFINS realizada pelo fiscalizado foi feita no dia 31/05/2004, após o vencimento do prazo da mesma, e foi compensada a COFINS devida, acrescida do juro de mora sem o acréscimo da multa de mora.*

*Depois de indicar os dispositivos da legislação tributária que estabelecem a incidência da multa de mora nos recolhimentos de tributos realizados após o vencimento, a autoridade prossegue:*

7) *Efetuamos a imputação da compensação da Cofins realizada pelo fiscalizado, conforme consta à folha 57 deste processo. Através da imputação do pagamento/compensação realizada obtivemos o valor original da Cofins paga.*

*Elaboramos a planilha [...], anexa a folha 58 deste processo, onde discriminamos a diferença existente entre o valor principal da Cofins compensada pelo fiscalizado e o valor originário por nós obtido, considerando-se o pagamento da multa de mora pelo atraso.*

[...]

*Concluímos que devemos autuar o fiscalizado, lançando a diferença existente entre o valor principal da Cofins compensado pelo fiscalizado através da PER/DCOMP e o valor originário*

---

*por nós obtido, discriminado na planilha anexa à folha 58 deste processo.*

*[...]*

*Notificada da exigência em 22/06/2006, em 21/07/2007, apresentou a contribuinte a impugnação de fls. 69/77, alegando em resumo ter denunciado espontaneamente a infração, situação que, nos termos do art. 138 do CTN, com exceção dos juros de mora, afasta quaisquer outros ônus sobre o sujeito passivo.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP) julgou procedente o Lançamento, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Data do fato gerador: 31/10/2003*

*MULTA DE MORA. PAGAMENTO EXTEMPORÂNEO.*

*É devida a multa de mora quando o pagamento é efetuado fora do prazo, sendo legítima a exigência de ofício do principal não adimplido, calculado mediante o método de imputação proporcional (valor pago vs. principal, multa e juros de mora), acrescido de juros de mora e multa de ofício.*

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

Foi lavrado Auto de Infração para cobrança da diferença existente entre o valor principal da COFINS compensada pelo fiscalizado através da PER/DCOMP e o valor originário, considerando-se a multa pelo atraso no pagamento/compensação.

No caso vertente, verifica-se que o contribuinte apurou Cofins a pagar, relativa ao mês de outubro de 2003 no valor de R\$ 39.134,64 (e-fl 73), com vencimento em 14/11/2003; entregou DCTF, relativa ao 3º trimestre de 2003, original em 13/02/2004 e retificadora em 15/06/2004 (e-fl 76), na qual informa que houve Pagamento com DARF no montante de R\$ 38.768,52 e Compensação de Pagamento Indevido ou a Maior no montante de R\$ 366,12, através do PER DCOMP nº 243721987431050413044245, cuja data de transmissão deu-se no dia 31/05/2004 (e-fl 84).

O débito compensado no referido PER/DCOMP, relativo à Cofins do período de apuração de outubro de 2003, no montante de R\$ 392,77, foi acrescido apenas de juros de mora, sem o acréscimo da multa de mora (e-fl 84).

A incidência de juros e multa de mora decorrente do não pagamento do tributo no seu vencimento tem previsão expressa no artigo 61, da Lei nº 9.430/96, in verbis:

*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.*

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

*§ 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 subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento*

Por sua vez, o STJ tem entendido que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, se o contribuinte promove o pagamento de tributos

posteriormente ou concomitantemente incluídos ou alterados em declaração retificadora, faz jus ao benefício da denúncia espontânea, sem a multa de mora.

*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.*
- 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 543-C, 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ, REsp 1.149.022, j. em 09/06/2010, DJ de 24/06/2010)(grifo nosso)*

O contribuinte pleiteia a improcedência da autuação ou, alternativamente, a relevação da aplicação de penalidade, em face da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, *in verbis*:

*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 tocante ao instituto da denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional, entendo que este não se aplica ao caso vertente uma vez que tratar-se de débito compensado de tributo sujeito a lançamento por homologação anteriormente declarado pelo contribuinte e que já se encontrava vencido na data do pedido de compensação, sujeito portanto aos acréscimos moratórios previstos no artigo 61, da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido, segundo a Súmula 360 do STJ, “*o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*”, mesmo que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco.

No mais, não obstante a jurisprudência administrativa e judicial ainda não estar pacificada a respeito do tema, apesar do contribuinte ter confessado o débito por meio da declaração de compensação, a denúncia espontânea não veio acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora e sim de uma compensação que dependerá sempre de sua

homologação posterior, expressa ou tácita, nos termos do art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96, que estabelece que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação, sendo formas distintas de extinção do crédito tributário, pois para o pagamento a extinção do crédito tributário não está vinculada a nenhuma condição.

Apesar dessa possibilidade ter sido aventada pela própria Administração Tributária, de que a “compensação” equivaleria a “pagamento” para fins de denúncia espontânea, através da Nota Técnica nº 1 COSIT de 18/01/2012, esse entendimento permaneceu por pouco tempo, sendo essa diretriz cancelada com a elaboração da Nota Técnica COSIT nº 19, de 12/06/2012. Posteriormente, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 384, de 26/12/2014, publicada em 05/01/2015, a Receita Federal do Brasil firmou posicionamento expresso no sentido de que a quitação de débitos via “compensação” não é suficiente para a aplicação do art. 138.

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

(...)

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO.*  
*Considera-se ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando o sujeito passivo confessa a infração, e até este momento extingue a sua exigitibilidade mediante pagamento.*

*Inocorre a denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito já confessado.*

Para ilustrar o entendimento quanto a impossibilidade da compensação configurar denúncia espontânea, colacionamos o Acórdão nº 3301-002.261, de 25 de março de 2014, de lavra do E. Relator Andrada Márcio Canuto Natal, conforme ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

(...)

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.*

*Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.*

Assim, voto por negar provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges

