



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10830.901555/2014-65</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.330 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2008

ESTIMATIVAS COMPENSADAS. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. VALIDADE PARA INTEGRAR O SALDO NEGATIVO.

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo do IRPJ ainda que não homologadas ou pendentes de homologação (Súmula CARF nº 177).

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 do adimplemento a destempo.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para (i) reconhecer adicionalmente como saldo negativo do IRPJ as estimavas extintas via procedimento de compensação (Súmula CARF nº 177) e (ii) manter a multa de mora em procedimento de compensação, vencido o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que dava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

(documento assinado digitalmente)

**lágaro Jung Martins** - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: lágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva.

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ/Ribeirão Preto, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, contra ato que homologou parcialmente a Declaração de Compensação (DCOMP) nº 27605.67688.270110.1.3.02-3000, onde o contribuinte indica crédito de saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 2008, no valor de R\$ 100.261.855,75.
2. A fundamentação para não reconhecimento integral do crédito se deu sob o fundamento de que parte dos pagamentos indicados não foram confirmados e as estimativas que foram extintas via compensação, conforme Despacho Decisório (fls. 109/136).
3. Em manifestação de inconformidade (fls. 2/108), o sujeito passivo alegou que o não reconhecimento integral dos créditos indicados na DCOMP nº 27605.67688.270110.1.3.02-3000 decorreu de três motivos: (i) pagamentos efetuados a destempo sem multa de mora em razão de denúncia espontânea; (ii) estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores; e (iii) demais estimativas compensadas.
4. A DRJ julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade (fls. 179/203). Reconheceu como corretos e confirmou os pagamentos efetuados com base no instituto da denúncia espontânea, que corresponde a parcela adicional de R\$ 408.136,31; reconheceu parcialmente as estimativas extintas com saldo negativo de períodos anteriores, no valor de R\$ R\$ 9.242.393,13; em relação a estimativas objeto de outras compensações, não houve reconhecimento acional de crédito, em razão da inexistência de certeza e liquidez dos créditos pela não homologação dessas compensações. A referida decisão, foi materializada coma seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2009

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO LEGAL MAS ANTES DA ENTREGA DE DCTF. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA.

Considera-se ocorrida a denúncia espontânea 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.

ESTIMATIVAS MENSAIS COMPENSADAS.

Somente as estimativas mensais cujas compensações foram homologadas integram o saldo negativo do IRPJ.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. SOBRESTAMENTO.

Não existe previsão legal determinando o sobrestamento do processo administrativo até que seja definitivamente julgada lide conexa.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 236/248), o sujeito repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, em especial que a não homologação das compensações que extinguiram as estimativas não poderão alterar o saldo negativo do IRPJ, pois se não houver homologação naqueles outros procedimentos a Recorrente será chamada a liquidá-las via pagamento; que nove DCOMP, que as autoridades fiscais alegaram não ter sido integralmente liquidados, foram liquidados via compensação ao abrigo do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN). Requer a confirmação das estimativas extintas via compensação e adicionalmente o reconhecimento de que as divergências apontadas pelas autoridades fiscais, de que seria devida a multa de mora de 20%, sejam integralmente afastadas.

6. Em sessão de 19.09.2017, esta Turma, com base na Resolução nº 1301-000.454 (fls. 254/260), resolveu converter o julgamento em diligência a fim de sobrestar o feito até o

encerramento dos litígios administrativos em torno das estimativas compensadas (PAF nº 10830.900042/2013-56, PAF nº 10830.902966/2010-44, PAF nº 10830.902967/2010-99 e PAF nº 10830.902969/2010-88).

7. Em Despacho de 17.03.2022, após decisões definitivas nos referidos PAF, o processo retorna para prosseguimento do julgamento.

8. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator.

### **Conhecimento**

9. A Recorrente foi cientificada dos Acórdãos da DRJ em 02.12.2016, conforme Termos de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 234), portanto o Recurso Voluntário interpostos em 12.12.2016 (fls. 251) é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

### **Mérito**

10. O deslinde do presente processo depende de duas questões. A primeira se refere a extinção das estimativas via compensação e a segunda, de caráter residual, pela aplicação do instituto da denúncia espontânea para as estimativas extintas via compensação após o vencimento destas, com base no art. 138 do CTN.

#### **a) Estimativas compensadas**

11. O entendimento pregresso, à época em que prolatada a Resolução CARF, nº 1301-000.454, destinada a sobrestar o julgamento, mostra, por si só, a insensatez do modelo até então vigente, em que compensações extintas por compensação dependiam, para sua análise final, da análise em cascata de todas as DCOMPs que guardavam relação de origem com o crédito da última DCOMP, não obstante a disposição legal expressa de que os débitos declarados em DCOMP serem passíveis de execução fiscal (art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996).

12. Felizmente o tema restou solucionado a partir da edição do Parecer Normativo COSIT nº 2, de 2018, que firmou entendimento que as estimativas extintas por meio de

compensação não homologada, por terem sido objeto de confissão na DCOMP, após o encerramento do período de apuração, deixam de ser mera antecipação do tributo e passam a ser crédito tributário constituído, passíveis, portanto, de cobrança.

13. Muito se refletiu sobre os efeitos do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 2018, em especial pela situação em tese de se reconhecer eventual saldo negativo formado por estimativas não pagas, ainda que objeto de confissão. Para essa corrente, deveria a administração sobrestar a análise do saldo negativo até a homologação em definitivo ou pagamento das estimativas. Algo, sem qualquer embargo, plausível e requerido pela ora Recorrente.

14. Razoável e compreensível, igualmente, são os fundamentos e as razões de decidir do bem estruturado Parecer Normativo Cosit nº 2, de 2018, aprovado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil.

15. Entendeu a Administração Tributária que a melhor forma de gerir as eventuais estimativas compensadas e não homologadas era a de tratá-las individualmente consideradas, visto que ao serem submetidas ao procedimento de compensação, foram objeto de confissão irretratável, constituindo-se de crédito tributário, com os atributos que lhe são inerentes, entres os quais o de cobrança executiva (Lei nº 6.830, de 1980).

16. O resultado efetivo do parecer não prejudica sequer os interesses da União – Fazenda Nacional, uma vez que o crédito eventualmente reconhecido deve ser objeto de compensação de ofício, consoante art. 73 da Lei nº 9.430, de 1996, que possui a seguinte redação:

**Art. 73. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil** ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil **será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.** (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - (revogado). (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

**Parágrafo único. Existindo débitos, não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos, observado o seguinte:** (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) (g.n.)

17. Em resumo, se a própria Administração Tributária entendeu que o procedimento mais adequado, inclusive sob a ótica da eficiência administrativa, é o tratamento das estimativas, após o encerramento do período de apuração em 31 de dezembro, como tributo isoladamente considerado para fins de cobrança, pois foi objeto de confissão, não compete ao CARF se imiscuir em rotinas administrativas que a própria RFB definiu como mais adequadas para o controle e cobrança dos créditos tributários.

18. Embora com certo atraso após o entendimento manifesto pela RFB, o tema restou definitivamente resolvido no âmbito administrativo após a edição da Súmula CARF nº 177, com a seguinte redação:

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)

19. Dessa forma, resta reconhecer como parcela adicional a estimativas extintas mediante procedimento de compensação.

***b) Denúncia espontânea em procedimento de compensação***

20. Em relação ao argumento subsidiário, a partir do reconhecimento de que as estimativas extintas via compensação são aptas a formar o saldo negativo do IRPJ, impõe registrar a distinção do instituto da denúncia espontânea quando se trata de pagamento e quando se trata de compensação.

21. Embora o assunto revele discussões relevantes sobre a possibilidade de que a expressão “pagamento” no art. 138 CTN e, sobretudo, uma vez observados os contornos do instituto da denúncia espontânea, delineados pelo Superior Tribunal de Justiça, que, ao julgar o tema, representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C, do então Código de Processo Civil, assim se posicionou no Resp nº 1.149.022/SP, DJ 24.06.2010:

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. Consequentemente, 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.

22. Verifica-se, portanto que o delineamento da denúncia espontânea construído pelo STJ depende de três condicionantes: (i) declaração efetuada a menor, (ii) pagamento e (iii) retificação da declaração para complementar o tributo não declarado de forma integral originalmente.

23. No caso concreto, a Recorrente reconhece e informa que nove DCOMPs foram transmitidas após o vencimento das estimativas.

24. Ainda que se admita que tais débitos não estavam declarados em DCTF, fato que caracterizaria a mora, o aspecto mais relevante diz respeito a extensão da expressão pagamento, que expressamente consta no art. 138 do CTN, para outra forma de extinção do crédito tributário, no caso, a compensação.

25. Ainda que ambas sejam formas de extinção previstas no art. 156 do CTN, evidentemente que elas têm naturezas jurídicas distintas e, por essa razão, o legislador previu apenas a primeira à subsunção do instituto da denúncia espontânea, pois para o segundo, há condicionantes que, em regra, exceto nas hipóteses residuais de homologação tácita, dependem de ritos processuais que envolvem análise da Administração Tributária.

26. Não há, portanto, como se atribuir a ambos a mesma natureza jurídica e consequências imediatas em relação à extinção do crédito tributário.

27. Esse tem sido o entendimento predominante no âmbito da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

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, Relator ALEXANDRE EVARISTO PINTO, sessão 14.07.2021)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

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 do adimplemento a destempo.

(Acórdão nº 9101-005.264, Relatora VIVIANE VIDAL WAGNER, sessão 02.12.2020)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

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.

JULGAMENTO EXTRA PETITA. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência da denúncia espontânea inserta no art. 138, do CTN, para justificar o pretendido afastamento da multa de mora sobre os débitos vencidos que se pretendia compensar só com o pagamento do principal e juros. Em não o fazendo, conforme juízo do Colegiado a quo, não se verifica julgamento extra petita ou preterição do direito de defesa por inovação no julgado.

(Acórdão nº 9101-004.078, Relator DEMETRIUS NICHELE MACEI, sessão 12.03.2019)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2003

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

O instituto da compensação, para efeitos de denúncia espontânea, não pode ser equiparado a pagamento, eis que ainda depende de posterior homologação, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa de mora por adimplemento efetuado a destempo.

(Acórdão nº 9101-004.648, Relatora ADRIANA GOMES REGO, sessão 16.01.2020)

### **Conclusão**

28. Diante do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para: (i) reconhecer adicionalmente como saldo negativo do IRPJ relativo às estimavas extintas via procedimento de compensação (Súmula CARF nº 177); e (ii) manter a multa de mora em procedimento de compensação.

*assinado digitalmente*

**Iágaro Jung Martins**