



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



**Processo nº** 10830.902326/2010-34  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **1401-000.885 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 16 de novembro de 2021  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** BOEHRINGER INGELHEIM ANIMAL DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## **Relatório**

Trata o presente processo do Pedido de Restituição – PER cumulado com Declaração de Compensação – DCOMP nº 21556.27252.090307.1.7.03-3478, que retificou o PER/DCOMP nº 23977.44201.220906.1.3.03-4052, por meio do qual a contribuinte formalizou crédito perante a União decorrente de saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL relativo ao ano-calendário 2002 no valor original de R\$ 769.596,76 e declarou a compensação com os seguintes débitos de sua responsabilidade:


Fl. 2 da Resolução n.º 1401-000.885 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.902326/2010-34

Estimativa CSLL (cód 2484)	Principal	Multa	Juros	Total
jan/03	R\$203.087,42	R\$0,00	R\$123.944,25	R\$327.031,67
fev/03	R\$73.518,74	R\$0,00	R\$43.559,85	R\$117.078,59
mar/03	R\$319.836,90	R\$0,00	R\$183.522,41	R\$503.359,31
abr/03	R\$19.080,22	R\$0,00	R\$10.572,34	R\$29.652,56
mai/03	R\$57.524,23	R\$0,00	R\$30.804,22	R\$88.328,45
jun/03	R\$148.303,95	R\$0,00	R\$54.170,57	R\$202.474,52
jul/03	R\$401,67	R\$0,00	R\$199,62	R\$601,29

O PER/DCOMP foi objeto do Despacho Decisório n.º 863114346, por meio do qual a autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB reconheceu integralmente o direito creditório pleiteado, mas homologou parcialmente as compensações declaradas em razão do crédito ser insuficiente, conforme detalhamento abaixo:

**Detalhamento da Compensação, Valores Devedores e Emissão de Darf**

DCOMP N.º: 21556.27252.090307.1.7.03-3478 Situação: homologada parcialmente  
Data da transmissão do DCOMP: 09/03/2007  
Crédito Utilizado para Compensação em Valor Originário (R\$): 769.596,76  
Crédito Utilizado para Compensação Valorado (R\$) : 1.268.526,32

Impr. DARF	Processo de Cobrança	Código de Receita	PA	Expr. Monetária	Vencimento	Natureza	Valor declarado na DCOMP	Saldo devedor apurado para compensação (A)	Valor utilizado do crédito na data da valoração (R\$)			Valor amortizado do débito (B)	Saldo devedor (A - B)
									Principal	Multa	Juros		
	10830-902.326/2010-34	2484	01-01/2003	REAL	28/02/2003	Principal	203.087,42	203.087,42	203.087,42	40.617,48	123.944,25	203.087,42	0,00
	10830-902.326/2010-34	2484	01-02/2003	REAL	31/03/2003	Principal	73.518,74	73.518,74	73.518,74	14.703,74	43.559,85	73.518,74	0,00
	10830-902.326/2010-34	2484	01-03/2003	REAL	30/04/2003	Principal	319.836,90	319.836,90	319.836,90	63.967,38	183.522,41	319.836,90	0,00
	10830-902.326/2010-34	2484	01-04/2003	REAL	30/05/2003	Principal	19.080,22	19.080,22	19.080,22	3.816,04	10.572,34	19.080,22	0,00
	10830-902.326/2010-34	2484	01-05/2003	REAL	30/06/2003	Principal	57.524,23	57.524,23	57.524,23	11.504,84	30.804,22	57.524,23	0,00
	10830-902.326/2010-34	2484	01-06/2003	REAL	31/07/2003	Principal	148.303,95	148.303,95	39.531,49	7.906,30	20.346,85	39.531,48	108.772,47
	10830-902.326/2010-34	2484	01-07/2003	REAL	29/08/2003	Principal	401,67	401,67	401,67	80,33	199,62	401,67	0,00

Da compensação homologada, restou, portanto, um débito de CSLL (principal) no montante de R\$ 108.772,47, acrescido de multa e juros moratórios.

A contribuinte insurgiu-se contra a decisão administrativa e apresentou manifestação de inconformidade. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de piso que trata das alegações lançadas pela manifestante:

Cientificado dessa decisão, bem como da cobrança dos débitos confessados na DCOMP, o sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade às fls. 2 a 32, acrescida de documentação anexa.

Em sua defesa, preliminarmente, a contribuinte alega que estaria decaído o direito de a Receita Federal exigir da manifestante o reconhecimento do principal e das multas moratórias.

3. Está DECAÍDO o direito de a Receita Federal do Brasil — RFB., exigir da ora Manifestante, o recolhimento do principal de R\$ 108.772,47, bem como das multas moratórias de R\$ 164.350,63 (821.753,13 x 20%).

No mérito, resumidamente, a contribuinte esclarece que teria compensado débitos declarados, com acréscimo de Taxa Selic, porém sem o acréscimo da multa moratória por entendê-la indevida, em função da denúncia espontânea. Traz opinião de doutrinadores e jurisprudência para ilustrar sua argumentação. Protesta por todas as provas admitidas em direito e pela juntada de documentos, se necessário.

Fl. 3 da Resolução n.º 1401-000.885 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.902326/2010-34

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente. Em apertada síntese, a autoridade julgadora *a quo* entendeu que não teria ocorrido a homologação tácita das compensações declaradas e que, no caso, não se configuraria a hipótese de denúncia espontânea. Cito suas palavras:

Na fl. 139 dos autos, fica evidenciada a incidência dos encargos moratórios, incluindo a multa de mora, sobre os débitos declarados no PER/DCOMP, cuja vencimento variava entre fevereiro e agosto de 2003, tendo em vista que o PER/DCOMP original n.º 23977.44201.220906.1.3.03-4052 (retificado pelo PER/DCOMP n.º 21556.27252.090307.1.7.03-3478, foi transmitido em **22/09/2006**, ou seja em data posterior a do vencimento dos débitos declarados.

Desta forma, não se pode afastar a motivação legal que ensejou a aplicação dos encargos moratórios. Tal fato fez com que o crédito reconhecido não fosse suficiente para a extinção integral dos débitos declarados no PER/DCOMP, em conformidade com a decisão proferida no Despacho Decisório.

A questão da "denúncia espontânea" é tratada pela Solução de Consulta Cosit n.º 384, de 26 de dezembro de 2014, que sustenta que somente o pagamento permitiria o uso da denúncia espontânea, que não ocorreria quando o sujeito passivo compensa o débito já confessado. (grifei)

Irresignada com a decisão de piso veiculada pelo Acórdão n.º 03-82.255 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília – DRJ/BSB, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, aduziu as seguintes alegações:

- **Da possibilidade legal de análise restrita ao crédito declarado:** neste tópico, a contribuinte alegou que a fiscalização teria extrapolado sua competência ao examinar o débito declarado pela contribuinte, uma vez que o procedimento deveria ter-se limitado a verificar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Tal procedimento teria redundado em lançamento de crédito tributário ao arrepio da lei. Cito suas palavras:

8. Com efeito, ingressando na análise dos argumentos capazes de reformar a decisão recorrida, importante desde já fixarmos o argumento da completa impossibilidade deste Fisco constituir um crédito tributário por meio da análise dos débitos declarados para a compensação. Vejamos.

[...]

14. Portanto vejam: da análise do **crédito** este Fisco reconheceu sua integralidade e confirmou as compensações pleiteadas, mas em um segundo momento, analisando os **débitos** declarados, este Fisco não homologou as compensações, constituindo verdadeiro crédito tributário a partir da análise exclusiva dos débitos declarados pela Recorrente.

15. E tal conduta não é permitida na hipótese de análise de PER/DCOMP. Ora quando da análise de pedidos de declaração realizados por contribuinte este Fisco está absolutamente restrito a se dedicar a apreciação apenas dos créditos apresentados pelo contribuinte.

16. Isso porque, ao realizar a declaração de compensação o contribuinte esta confessando os débitos ali declarados e na hipótese de se constatar algum erro quando da sua indicação este Fisco deve se valer de procedimento próprio para fiscalizar e lançar o quanto entendido devido, mas jamais poderia se aproveitar de um procedimento de compensação para lançar um crédito tributário, decorrente da análise dos débitos declarados pelo sujeito passivo.

- **O instituto da denúncia espontânea:** neste ponto, a recorrente argumentou que os fatos narrados no presente feito amoldavam-se à hipótese de denúncia espontânea. Trago à colação excerto que trata da matéria:

Fl. 4 da Resolução n.º 1401-000.885 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.902326/2010-34

26. Com efeito, no caso dos presentes autos a Recorrente apresentou a sua declaração de compensação espontaneamente para efetuar as compensações dos débitos de IRPJ, PIS e COFINS nela declarados.

27. Assim, tendo em vista que tratavam-se de débitos já vencidos e declarados espontaneamente pela Recorrente para compensação, perfeitamente aplicável ao caso o quanto previsto no art. 138 do CTN:

[...]

31. Além disso, a jurisprudência judicial e administrativa já se consolidaram quanto ao entendimento de que enquanto o contribuinte não prestar a declaração, mesmo que recolha o tributo fora do prazo legal e pelo valor integral, é certa a possibilidade de fazer o pagamento do tributo sem a incidência da multa moratória. Ou seja, considerando que o débito declarado em compensação ainda não tenha sido apresentado em DCTF é possível a aplicação da denúncia espontânea. Vejam:

[...]

32. E a situação que encontramos no presente caso é exatamente esta! Pois a Recorrente realizou a compensação dos débitos de CSLL<sub>1</sub> por meio da entrega do PER/DCOMP em março de 2007, mas somente declarou estes débitos em sua DCTF retificadora em maio de 2009, conforme se verifica das fls. 74, 80 e 86 dos autos.

33. Nesta situação, o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável a este caso, em que o pagamento do tributo foi realizado através da compensação. Isso porque a compensação declarada à Receita Federal extingue o crédito tributário, ainda que sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Além disso, o próprio Código Tributário Nacional, no art. 156, inciso II, prevê que a compensação extingue o crédito tributário, não havendo razão para não equipará-la a pagamento.

Ao final, a contribuinte pugnou pela reforma da decisão primeva.

É oportuno destacar que, inicialmente, a presente lide era objeto do processo n.º 10830.901696/2010-54. Entretanto, em razão de questões procedimentais da RFB, o conteúdo integral daquele processo foi copiado para o presente feito, que passou a controlar o direito creditório pleiteado (despacho lavrado em 09/05/2019). O processo n.º 10830.901696/2010-54 encontra-se apenso a estes autos. Esta é a razão pela qual a decisão de primeira instância faz referência ao processo n.º 10830.901696/2010-54 enquanto a presente decisão é tomada no âmbito do processo n.º 10830.902326/2010-34.

Era o que havia a relatar.

## Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Trata-se, conforme relatado acima, de Despacho Decisório por meio do qual a autoridade fiscal da RFB reconheceu integralmente o direito creditório pleiteado por meio do PER, mas considerou-o insuficiente para as compensações declaradas na respectiva DCOMP. Em razão da insuficiência de crédito, a autoridade fiscal homologou parcialmente as

Fl. 5 da Resolução n.º 1401-000.885 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.902326/2010-34

compensações, restando um débito de CSLL no valor principal de R\$ 108.772,47, acrescido de multa e juros moratórios.

A recorrente contrapôs-se argumentando, em apertada síntese, que a fiscalização deveria ter-se limitado a apreciar somente o crédito pleiteado e que o direito creditório reconhecido seria suficiente para os débitos declarados uma vez que a denúncia espontânea afastaria a incidência de multa moratória.

Delineada a questão controversa, passo a apreciar as razões do recurso.

#### **Da possibilidade legal de análise restrita ao crédito declarado.**

Neste tópico, a contribuinte inicia alegando que a fiscalização deveria ter-se limitado a examinar o direito creditório pleiteado. Reproduzo suas palavras:

14. Portanto vejam: da análise do **crédito** este Fisco reconheceu sua integralidade e confirmou as compensações pleiteadas, mas em um segundo momento, analisando os **débitos** declarados, este Fisco não homologou as compensações, constituindo verdadeiro crédito tributário a partir da análise exclusiva dos débitos declarados pela Recorrente.

15. E tal conduta não é permitida na hipótese de análise de PER/DCOMP. Ora quando da análise de pedidos de declaração realizados por contribuinte este Fisco está absolutamente restrito a se dedicar a apreciação apenas dos créditos apresentados pelo contribuinte.

A tese da contribuinte não deve prosperar.

A análise desta matéria requer lembrar que os Pedidos de Restituição e as Declarações de Compensação introduzem duas normas jurídicas individuais e concretas distintas, ocasionando o nascimento de relações jurídicas próprias.

No PER, a contribuinte introduz norma individual e concreta que tem como antecedente a ocorrência de um pagamento a maior ou indevido e como consequente uma relação jurídica em que a contribuinte é credora e a União devedora, ou seja, a União tem o dever jurídico de repetir o valor pago indevidamente ou a maior.

Na DCOMP, a contribuinte introduz norma individual e concreta por meio da qual promove a extinção de crédito tributário sob condição resolutória por meio de compensação com o crédito decorrente do PER.

Portanto, quando a autoridade administrativa aprecia o PER/DCOMP, as duas normas individuais e concretas devem ser examinadas. A uma, a autoridade fiscal deve examinar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. A duas, deve verificar se o crédito é suficiente para a compensação declarada.

Outro argumento levantado pela contribuinte é que o procedimento da autoridade fiscal configuraria um novo lançamento de crédito tributário. Transcrevo excerto da peça recursal:

20. Assim, do quanto alegado acima, somado ao fato de que a jurisprudência deste Conselho Administrativo é pacífica no sentido de que o Fisco está restrito a análise do crédito apresentado em declaração de compensação é que a decisão recorrida merece ser reformada para que seja cancelado o despacho decisório aqui combatido.

21. E isso é claro tendo em vista que o Fisco não pode se valer de uma declaração do contribuinte para lançar créditos tributários, já que tal atividade é vinculada e privativa da autoridade fiscal, conforme prevê o art. 142 do Código Tributário Nacional:

[...]

Fl. 6 da Resolução n.º 1401-000.885 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.902326/2010-34

22. Portanto, o próprio CTN definiu que a atividade do lançamento é de competência exclusiva e obrigatória da Autoridade Fiscal, que em procedimento próprio deve constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar o quanto tributável, o montante devido e identificar o sujeito passivo.

23. E permitir que este Fisco constitua um crédito tributário decorrente da declaração de débitos para compensação estaríamos equiparando a atividade do contribuinte a um lançamento, que é atividade exclusiva da Administração, dispensando completamente o quanto previsto no art. 142 do CTN. (grifei)

Novamente, penso que a tese da contribuinte não deve ser agasalhada, pois, a meu sentir, o procedimento da autoridade fiscal, conforme mencionado acima, limitou-se a verificar se o crédito pleiteado seria suficiente para a quitação dos débitos declarados.

À partida, é oportuno salientar que trata-se de débitos de CSLL, que é um tributo sujeito ao lançamento por homologação de que trata o artigo 150 do CTN. Destarte, o próprio sujeito passivo constitui o crédito tributário por meio de declaração como a Declaração de Compensação – DCOMP ou a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF. O crédito tributário assim constituído não carece ser lançado pela autoridade administrativa.

Nesta esteira, a norma legal determina ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o pagamento do tributo até a data de vencimento,

Assim, no caso de débitos vencidos, ou seja, quando a DCOMP é transmitida após o vencimento do mesmo, incidem juros e multa moratória, independentemente de lançamento de ofício. Os juros e multa decorrem de expressa previsão legal. Neste ponto, vale lembrar as palavras da autoridade julgadora de piso:

Os §§ 1º e 3º do artigo 61 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevêem que incidirão encargos moratórios nos casos em que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, não tiverem sido pagos tempestivamente:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§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.

(...)

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.

A Administração Tributária submete-se ao princípio da legalidade. Assim, verificada a não homologação da compensação pleiteada, a autoridade fiscal deve exigir a quitação do crédito tributário correspondente, com os acréscimos determinados por lei.

Na fl. 139 dos autos, fica evidenciada a incidência dos encargos moratórios, incluindo a multa de mora, sobre os débitos declarados no PER/DCOMP, cuja vencimento variava entre fevereiro e agosto de 2003, tendo em vista que o PER/DCOMP original nº 23977.44201.220906.1.3.03-4052 (retificado pelo PER/DCOMP nº 21556.27252.090307.1.7.03-3478, foi transmitido em **22/09/2006**, ou seja em data posterior a do vencimento dos débitos declarados.

Fl. 7 da Resolução n.º 1401-000.885 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.902326/2010-34

Desta forma, não se pode afastar a motivação legal que ensejou a aplicação dos encargos moratórios. Tal fato fez com que o crédito reconhecido não fosse suficiente para a extinção integral dos débitos declarados no PER/DCOMP, em conformidade com a decisão proferida no Despacho Decisório.

O procedimento adotado pela fiscalização resumiu-se à atividade de controle e cobrança do débito constituído pela própria contribuinte por meio da DCOMP. O encontro do crédito da contribuinte com o débito operou-se aplicando a imputação proporcional, ou seja, o crédito da contribuinte deve ser suficiente para o principal mais juros e multa. Caso não seja, a fiscalização deve calcular proporcionalmente o montante do tributo (principal) que seja passível de homologação.

Desta forma, a fiscalização não procedeu ao lançamento de crédito tributário, mas apenas verificou, no seu entendimento, que parcela do débito não havia sido compensada.

Assim, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

### **O instituto da denúncia espontânea.**

Neste ponto, a recorrente aduziu que deve-se aplicar ao caso concreto a hipótese de denúncia espontânea veiculada pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Sobre a possibilidade da compensação por meio de DCOMP ser adequada à configuração da hipótese de denúncia espontânea, já me manifestei nos seguintes termos (Acórdão CARF n.º 1401-003.840, de 16/10/2019):

A questão de fundo a ser analisada é se a Declaração de Compensação tem o condão de atrair a aplicação do instituto da denúncia espontânea conforme disposto no artigo 138 do CTN:

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 de se destacar que a norma legal traz em seu antecedente três exigências para a aplicação do instituto: (i) o crédito tributário deve ser constituído espontaneamente pelo sujeito passivo; (ii) a constituição do crédito deve ser acompanhada de pagamento; (iii) a denúncia somente será considerada espontânea se ocorrer antes de qualquer procedimento de ofício.

Para análise desses requisitos no caso de Declaração de Compensação, é preciso iniciar pela interpretação do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

[...]§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. – grifei.

Fl. 8 da Resolução n.º 1401-000.885 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.902326/2010-34

Hodiernamente, os créditos tributários são constituídos espontaneamente pelos sujeitos passivos por diversos instrumentos, dentre os quais se destacam as declarações com caráter de confissão de dívida. É justamente a hipótese da Declaração de Compensação, conforme inteligência do parágrafo 6º do dispositivo legal citado..

Portanto, a transmissão da Dcomp de forma espontânea preenche o primeiro requisito da norma jurídica apontada.

Em seguida, é preciso observar se a compensação equivale, para fins de denúncia espontânea, ao pagamento.

Essa é uma questão tormentosa na jurisprudência deste Conselho, como se pode ver nos dois acórdão recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF abaixo, que decidiram a matéria em sentidos diametralmente opostos:

#### COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário. (Acórdão CARF nº 9101-003.687, de 07/08/2018)

#### 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. (Acórdão CARF nº 9101-004.127, de 11/04/2019)

O ponto de partida da interpretação deve ser o texto normativo. O artigo 138 exige que a constituição do crédito tributário seja acompanhada por pagamento.

Não me coaduno com o entendimento mais amplo de que o termo *pagamento* do texto normativo tenha sido utilizado como sinônimo de *adimplemento* ou *extinção do crédito tributário*. Ora, o legislador complementar fez distinção clara entre as diversas hipóteses de extinção do crédito tributário por meio do artigo 156 do Código Tributário Nacional:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- III - a transação;
- IV - remissão;
- V - a prescrição e a decadência;
- VI - a conversão de depósito em renda;
- VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
- IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X - a decisão judicial passada em julgado.
- XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Assim, não me parece a melhor interpretação entender que o legislador teria utilizado o significante *pagamento* para se referir às diversas hipóteses de extinção do crédito

Fl. 9 da Resolução n.º 1401-000.885 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.902326/2010-34

tributário. Bastaria ter escrito no artigo 138 *adimplemento, satisfação ou extinção* da obrigação relativa ao tributo e aos juros de mora.

Contudo, penso, também, que a interpretação literal não seja a melhor, principalmente com toda a evolução que sofreu o direito tributário desde 1966.

Parece-me cristalino que, teleologicamente, a norma visa direcionar a conduta do sujeito passivo, por meio da exclusão da penalidade, no sentido de apresentar espontaneamente ao sujeito ativo o crédito tributário que tenha verificado ainda não ter sido objeto de qualquer apuração de ofício.

Mas, para produzir os efeitos esperados, a denúncia deve ser acompanhada não de qualquer forma de satisfação, mas de *pagamento*.

Neste sentido, penso que, numa leitura sistemática, a compensação, nos moldes do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96 pode ser equivalente a pagamento, para os fins do artigo 138 do CTN. Não se trata de compensação de quaisquer créditos, mas de créditos relativos a tributo ou contribuição administrada pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento.

A norma legal da compensação do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96 encontra seu fundamento de validade no artigo 165 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Em outras palavras, o que está sendo compensado é um tributo pago indevidamente. Tem-se, portanto, o pagamento anterior ou concomitante exigido pelo instituto da denúncia espontânea.

Forte nesse arrazoado, tomo como minhas as palavras do conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque no Acórdão CARF n.º 1201-003.009, de 13/06/2019:

A presente Turma de Julgamento, ao apreciar o Acórdão n.º 1201.002.770, de 19 de março de 2019, relatado pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, adotou o entendimento de que a compensação é hábil para configurar a denúncia espontânea, conforme a seguinte ementa:

#### COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A compensação de débito não declarado em DCTF, que não tenha sido objeto de lançamento de ofício e desde que formalizada antes de qualquer medida de fiscalização instaurada contra o sujeito passivo, pode ser feita com o benefícios de não incidência de multa moratória previsto no artigo 138 do CTN (denúncia espontânea).

Naquela ocasião, acompanhando o relator, manifestei-me pela equivalência entre pagamento e compensação, para fins de denúncia espontânea, considerando que a compensação é apenas a afetação de um pagamento anterior, que foi realizado indevidamente e está disponível para ser utilizado. É este o meu entendimento. (grifei)

Assim, é de se aplicar ao caso concreto o disposto no Acórdão exarado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp n.º 1149022/SP, que foi julgado dentro da sistemática dos recursos repetitivos do art. 543-C do Código de Processo Civil (da época), cuja observância, por parte dos conselheiros do CARF é obrigatória por força do artigo 62, § 2º do RICARF. Reproduzo abaixo a ementa do acórdão:

Fl. 10 da Resolução n.º 1401-000.885 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.902326/2010-34

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 consequente 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.

Vale destacar, no entanto que, caso a compensação não seja homologada ou venha a ser considerada não declarada, o tributo deverá ser exigido com a multa de mora, ou de ofício, a depender do caso. Neste sentido, não há diferença, por exemplo, em relação à declaração de débito em DCTF, com o benefício da denúncia espontânea, ao qual vincula-se um pagamento que, por meio de revisão, a administração tributária verifique inexistente ou que tenha o seu valor sido usado para quitar outro débito.

Fl. 11 da Resolução n.º 1401-000.885 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10830.902326/2010-34

Nos termos expostos, considero que a compensação declarada atrai a aplicação do instituto da denúncia espontânea. Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário, reconhecer totalmente homologado o débito declarado pela contribuinte no PER/Dcomp n.º 37798.91545.190905.1.3.03-0774 e determinar o cancelamento da cobrança da multa de mora controlada no processo n.º 10680.723493/2009-48, que encontra-se apenso ao presente processo.

Em suma, portanto, o *pagamento indevido ou a maior*, reconhecido pela autoridade fiscal ao examinar o PER em questão, tem o condão de preencher o requisito do *pagamento* exigido pelo legislador para a configuração da hipótese de denúncia espontânea. Desta forma, existe a possibilidade de se reconhecer a ocorrência de denúncia espontânea no caso de PER/DCOMP com crédito de pagamento indevido ou a maior.

Resta, entretanto, verificar a ocorrência da *denúncia* propriamente dita, conforme artigo 138 do CTN transcrito acima.

Conforme se pode concluir da dicção do dispositivo legal citado, o instituto da denúncia espontânea não requer apenas o pagamento do tributo acompanhado da multa de mora. Há que se fazer a denúncia espontânea da infração cometida. Tanto a denúncia, quanto o pagamento devem ocorrer antes de iniciado o procedimento de fiscalização.

É que, com a denúncia da infração, o sujeito passivo constitui o crédito tributário, que é satisfeito pelo respectivo pagamento. A denúncia feita nesses termos evita que a Administração Tributária, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tenha de lançar de ofício o crédito tributário correspondente à infração denunciada.

Neste diapasão, pode-se citar o seguinte trecho da Solução de Consulta Interna n.º 8 - Cosit, de 30 de maio de 2016:

De se notar que o dispositivo estabelece como requisitos necessários à caracterização da denúncia espontânea:

- pagamento do tributo devido e dos juros de mora, se for o caso;
- comunicação da infração à autoridade antes de qualquer procedimento fiscal. - grifei

Impende também destacar parte do acórdão exarado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1149022/SP, anteriormente transcrito:

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 consequente 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).

[...] - grifei.

Veja-se que a hipótese consagrada pelo STJ é aquela em que o sujeito passivo declara e paga um débito e, posteriormente, verificando que cometeu um erro, retifica a declaração e efetua o respectivo pagamento da diferença antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização.

Fl. 12 da Resolução n.º 1401-000.885 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10830.902326/2010-34

Não se caracteriza, portanto, a denúncia espontânea quando o contribuinte simplesmente efetua recolhimentos em atraso desacompanhado de constituição do respectivo crédito tributário, mesmo que tais recolhimentos sejam anteriores a qualquer procedimento de ofício. Da mesma forma, não se configura denúncia espontânea o pagamento em atraso de débito anteriormente constituído pelo sujeito passivo.

Neste diapasão, a contribuinte asseverou na peça recursal que os débitos em questão foram declarados originalmente na própria DCOMP. Portanto, segundo a contribuinte a hipótese da denúncia espontânea estaria configurada. Cito suas palavras:

31. Além disso, a jurisprudência judicial e administrativa já se consolidaram quanto ao entendimento de que enquanto o contribuinte não prestar a declaração, mesmo que recolha o tributo fora do prazo legal e pelo valor integral, é certa a possibilidade de fazer o pagamento do tributo sem a incidência da multa moratória. Ou seja, considerando que o débito declarado em compensação ainda não tenha sido apresentado em DCTF é possível a aplicação da denúncia espontânea. Vejam:

[...]

32. E a situação que encontramos no presente caso é exatamente esta! Pois a Recorrente realizou a compensação dos débitos de CSLL<sub>1</sub> por meio da entrega do PER/DCOMP em março de 2007, mas somente declarou estes débitos em sua DCTF retificadora em maio de 2009, conforme se verifica das fls. 74, 80 e 86 dos autos.

De fato, constam dos autos as DCTF retificadoras citadas pela recorrente. Entretanto, compulsando os autos, verifico que não foram juntadas as declarações originais para dar suporte à alegação de que os débitos não haviam sido declarados anteriormente.

Assim, penso que o presente processo não esteja maduro para ser julgado.

Proponho a conversão do presente julgamento em diligência para que os autos sejam remetidos à unidade de origem da RFB para que a autoridade diligenciadora possa:

- 1) juntar aos autos as DCTF originais e eventuais retificadoras relativas aos créditos tributários de CSLL do período entre 01 e 07/2003;
- 2) informar se os créditos tributários em questão foram constituídos pela contribuinte originalmente na DCOMP objeto do presente processo ou se foram constituídos em momento anterior;
- 3) apurar se o direito creditório deferido por meio do Despacho Decisório é suficiente para a compensação integral dos débitos declarados na DCOMP, caso seja afastada a multa de mora nos termos da fundamentação acima exposta.

Após a diligência, a contribuinte deverá ser intimada para se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias. Em seguida, o processo deverá retornar para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira