



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

**Processo n°** 10855.904491/2008-28  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-003.065 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 27 de maio de 2014  
**Matéria** COFINS-COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** J. F. I. SILVICULTURA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 13/08/2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PER/DCOMP ANTERIOR À ENTREGA DA DCTF. CARACTERIZAÇÃO. AFASTAMENTO DA MULTA MORATÓRIA.

A denúncia espontânea nos tributos lançados por homologação, sem prejuízo dos demais requisitos do art. 138 do Código Tributário Nacional, é caracterizada sempre que o pagamento ocorre antes da apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (Dctf), e afasta a exigência da multa de mora. Essa interpretação foi consolidada pelo STJ nos Recursos Especiais n° 886.462/RS (Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJe 28/10/2008) e (RESP 1.149.022/SP. Rel. Min. Luiz Fux. DJe 24/06/2010), julgados no regime previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil. Interpretação vinculante nos termos do art. 62A do Regimento Interno do Carf. O mesmo se aplica aos casos em que a extinção do crédito ocorre mediante entrega de PER/Dcomp, uma vez que esta tem efeito de pagamento. Nota Técnica COSIT n° 01/2012.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Bruno Mauricio Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que, por unanimidade, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Recorrente, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita (fls. 69):

*“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Data do fato gerador: 13/08/2004*

*COMPENSAÇÃO. DÉBITOS EM ATRASO. MORATÓRIOS.*

*Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.*

*PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO.*

*Comprovada a existência de crédito para realizar a compensação declarada, há que se reconhecer o direito à sua homologação, até o limite do direito creditório reconhecido.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte.”*

A DRJ entendeu que, não obstante a liquidez e a certeza do direito de crédito, o débito da Cofins vencido em 13/08/2004, compensado em 09/11/2004, deveria ter sido acrescido de juros e de multa moratória. O contribuinte, entretanto, incluiu apenas os juros de mora. Além disso, teria havido equívoco no índice de atualização do crédito.

Em suas razões recursais, o Recorrente alega que a multa não pode ser exigida, em face da caracterização de denúncia espontânea, já que, consoante jurisprudência do STJ (Superior Tribunal de Justiça), o PER/Dcomp foi transmitida em 09/11/2004, vale dizer, antes da Dctf (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), de 12/11/2004. Não tendo questionado o equívoco no índice de atualização, requer o provimento do recurso e a reforma da decisão recorrida.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Solon Sehn

A ciência da decisão recorrida ocorreu em 07/05/2012 (fls. 79), ao passo que o recurso foi protocolizado em 01/06/2012 (fls. 80), dentro do prazo legal. A matéria em debate está inserida na competência da Terceira Seção, de sorte que, presentes os demais requisitos de admissibilidade, o recurso pode ser conhecido.

No mérito, cumpre destacar que a denúncia espontânea nos tributos lançados por homologação, sem prejuízo dos demais requisitos do art. 138 do CTN (Código Tributário Nacional), é caracterizada sempre que o pagamento ocorre antes da apresentação da Dctf. Essa interpretação, embora questionada por parte da doutrina e da jurisprudência, foi consolidada pelo STJ no Recurso Especial nº 886.462/RS (Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJe 28/10/2008. Transitado em julgado em 01/12/2008). O afastamento da multa de mora na denúncia espontânea, por outro lado, restou pacificado no julgamento do REsp 1.149.022/SP:

**“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." (STJ. 1ª S. RESP 1.149.022/SP. Rel. Min. Luiz Fux. DJe 24/06/2010, transitado em julgado em 30/08/2010).

Referido recurso foi julgado nos moldes do regime previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), razão pela qual deve ser aplicado o art. 62A do Regimento Interno desse Conselho:

"Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF."

No caso em exame, o Recorrente apresentou (i) prova da extinção do crédito tributário principal, acrescido de juros de mora; (ii) ocorrida no dia 09/11/2004, antes de qualquer providência fiscalizatória, por meio do PER/Decomp de fls. 02 e ss.; e (iii) cópia da Dctf originária (fls. 106 e ss.), de 12/11/2004.

A única particularidade diz respeito à forma de extinção do crédito tributário, que - embora integral (principal e juros de mora) - ocorreu mediante compensação realizada nos termos da Lei nº 9.430/1996, na redação da Lei nº 10.637/2002, e não por meio de pagamento ou depósito. Tal circunstância, no entanto, não afasta a aplicação da denúncia

espontânea, porque a PER/Dcomp tem efeito de pagamento antecipado, que extingue o crédito tributário até posterior homologação. O art. 138 do CTN aplica-se a todas as modalidades extintivas, ressalvado o parcelamento, porque neste há previsão legal expressa afastando a caracterização da denúncia espontânea (Lei Complementar nº 104/2001, art. 1º), que acrescentou o art. 155-A, § 1º, ao Código Tributário Nacional (“*Art. 155-A. [...] § 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas*”).

É o que também reconhece a Nota Técnica COSIT nº 01/2012:

***“Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação***

*18. Com relação à aplicação da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.*

*18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei nº 8.212, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.*

*18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.*

*18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:*

*a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplica-se o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;*

*b) se o contribuinte declara o débito na DCTF, e efetua a compensação posteriormente por meio da Dcomp, a situação é semelhante à dos tributos declarados, mas pagos a destempo (subitem 9.1), requerendo, em consequência, o mesmo tratamento ali previsto ou seja, a incidência da multa de mora.”*

Na mesma linha, destacam-se ainda os seguintes julgados do STJ e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

***“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL.  
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.  
CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO  
CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA.***

*EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA.  
POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.*

[...]

2. *Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.*

3. *Agravo regimental improvido.” (STJ. 1ª T. AgRg no REsp 1136372/RS, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe 18/05/2010)*

*“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO MEDIANTE DCTF E COMPENSAÇÃO DECLARADA À RECEITA FEDERAL. EXCLUSÃO DA MULTA. PRESCRIÇÃO. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA.*

1. *O pagamento espontâneo do tributo, antes de qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública, acrescido dos juros de mora previstos na legislação de regência, enseja a aplicação do art. 138 do CTN, eximindo o contribuinte das penalidades decorrentes de sua falta.*

2. *O art. 138 do CTN não faz distinção entre multa moratória e multa punitiva, aplicando-se o favor legal da denúncia espontânea a qualquer espécie de multa.*

3. *Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados em DCTF e pagos com atraso, o contribuinte não pode invocar o art. 138 do CTN para se exonerar da multa de mora, consoante a Súmula nº 360 do STJ. Tal entendimento deriva da natureza jurídica da DCTF, GFIP ou outra declaração com idêntica função, uma vez que, formalizando a existência do crédito tributário, possuem o efeito de suprir a necessidade de constituição do crédito por meio de lançamento e de qualquer ação fiscal para a cobrança do crédito.*

4. *Todavia, enquanto o contribuinte não prestar a declaração, mesmo que recolha o tributo extemporaneamente, desde que pelo valor integral, permanece a possibilidade de fazer o pagamento do tributo sem a multa moratória, pois nesse caso inexistente qualquer instrumento supletivo da ação fiscal.*

5. *A exegese firmada pelo STJ é plenamente aplicável às hipóteses em que o tributo é pago com atraso, mediante PER/DCOMP, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF. A declaração de compensação realizada perante a Receita Federal, de acordo com a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637/2002, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado.*

6. Em face da posição consolidada no Superior Tribunal de Justiça, tratando-se de pagamentos efetuados após 09.06.2005, o prazo de prescrição conta-se da data do pagamento indevido; ao passo que, tratando-se de recolhimentos feitos antes de 09.06.2005, a prescrição segue a sistemática adotada antes da vigência da LC n.º 118/2005, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

7. Uma vez que a multa, por força do art. 113, § 1º, do CTN, recebe o mesmo tratamento jurídico da obrigação tributária principal, é possível a compensação. Saliento que, relativamente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, admite-se a compensação com débitos oriundos de quaisquer tributos e contribuições administrados por este órgão, de acordo com a nova redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637, de 30-12-2002. 8. Em virtude da regra do artigo 39, § 4º, da Lei 9.250/95, a partir de 1º de janeiro de 1996 deve ser computada sobre o crédito do contribuinte apenas a taxa SELIC, excluindo-se qualquer índice de correção monetária ou juros de mora, pois a referida taxa já os inclui. Por não se tratar das matérias enumeradas no art. 146, III, da Constituição, reservadas à lei complementar, o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, revogou o art. 167, § único, do CTN, passando a fluir somente a SELIC sobre os valores a serem restituídos ou compensados.” (TRF- 4ª R. 1ª T. AC nº 200970000000996. Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik. D.E. 01/06/2010. g.n.)

Encontram-se presentes, portanto, os pressupostos do art.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.*

Assim, estando caracterizada a denúncia espontânea, não cabe a incidência de multa, punitiva ou moratória, inclusive porque, consoante destaca Robson Maia Lins, ambas têm a mesma configuração normativa:

*“[...] embora com nomes distintos o pressuposto de ambas as multas é um descumprimento de um dever jurídico e o conseqüente é o pagamento de uma quantia em dinheiro. Não importa o nome: multa punitiva e multa moratória têm a mesma configuração normativa de sanção e por isso devem ser excluídas quando da denúncia espontânea”<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> LINS, Robson Maia. A mora no direito tributário. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito. PUC/SP. São Paulo, 2008, p. 245. Disponível em: [http://www.sapientia.pucsp.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=8261](http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=8261). Acesso:

Nesse sentido, destaca-se o Acórdão nº **3802-00.738**, de nossa relatoria, julgado por unanimidade por essa 2ª Turma Especial na sessão de 06 de outubro de 2011:

**“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

*Data do fato gerador: 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001*

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTERIOR À ENTREGA DA DCTF. CARACTERIZAÇÃO. AFASTAMENTO DA MULTA MORATÓRIA.**

*A denúncia espontânea nos tributos lançados por homologação, sem prejuízo dos demais requisitos do art. 138 do Código Tributário Nacional, é caracterizada sempre que o pagamento ocorre antes da apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (Dctf), e afasta a exigência da multa de mora. Essa interpretação foi consolidada pelo STJ nos Recursos Especiais nº 886.462/RS (Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJe 28/10/2008) e (RESP 1.149.022/SP. Rel. Min. Luiz Fux. DJe 24/06/2010), julgados no regime previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil. Interpretação vinculante nos termos do art. 62A do Regimento Interno do Carf.*

*Recurso Voluntário Provido.*

*Crédito Tributário Exonerado.”*

Essa mesma interpretação é acolhida pelos seguintes julgados:

**“DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO. MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE.** *Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto corrigido e dos juros moratórios, é incabível a exigência de multa de mora, de vez que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa punitiva e multa moratórias. MULTA DE OFÍCIO.* *Em decorrência, é descabida a imposição da multa de ofício em face do pagamento do tributo desacompanhado da multa de mora.*

*Recurso especial provido.” (3ª T. Acórdão CSRF/03-05.102. Rel. Anelise Daudt Prieto. Sessão de 06/11/2006).*

**“MULTAS DE OFÍCIO E DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA -** *O contribuinte faz jus a tal benefício de exclusão da multa, seja de ofício ou de mora, por haver recolhido o imposto mais os juros devidos antes do início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN).*

*Recurso especial negado.” (3ª T. Acórdão CSRF/03-04.690. Rel. Carlos Henrique Klaser Filho. Sessão de 20/02/2006).*

**“DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO - MULTA DE MORA - INAPLICABILIDADE.**

Processo nº 10855.904491/2008-28  
Acórdão n.º **3802-003.065**

**S3-TE02**  
Fl. 127

---

*Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto corrigido e dos juros moratórios, é incabível a exigência de multa de mora, de vez que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa punitiva e multa moratória.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.” (3ª C. 3º CC. Acórdão 303-30.332. Rel. Zenaldo Loibman. Sessão de 10/07/2002).*

Por fim, em relação ao equívoco no índice de atualização, entende-se que deve ser mantida a decisão recorrida, inclusive porque a matéria sequer foi ventilada nas razões recursais.

Vota-se, portanto, pelo conhecimento e provimento parcial do recurso, afastando-se a exigência da multa de mora.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator