



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.953744/2009-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.080 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** EDP LAJEADO ENERGIA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002

SALDO NEGATIVO. CSLL. COMPENSAÇÃO. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS.

Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, cabível a incidência de acréscimos legais até a data da entrega da Declaração de Compensação, consoante expressa previsão legal.

ESTIMATIVA MENSAL. MULTA DE MORA. ALEGAÇÃO DE INAPLICABILIDADE SOBRE DÉBITOS DE ESTIMATIVA.

Os valores devidos mensalmente a título de estimativa de IRPJ e CSLL, consoante disposto no art. 2º. da lei nº. 9.430, de 1996, são débitos decorrentes da sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL estabelecida pelo referido dispositivo e, assim, sujeitos à incidência da multa de mora quando extintos após o vencimento, na forma prevista pelo art. 61 da mesma Lei nº. 9.430, de 1996.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para que se caracterize a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige-se 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Lucas Esteves Borges, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Bárbara Santos Guedes, que votaram por dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada), Barbara Santos Guedes (suplente convocada) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente a conselheira Bianca Felícia Rothschild.

## Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação (DComp) de n.º 08720.19756.091204.1.3.03-6503 (anexa às e-fls. 02 a 10), objeto de Despacho Decisório de e-fls. 14 e anexos de e-fls. 12/13 e 58. O direito creditório sob análise refere-se a Saldo Negativo de CSLL apurado pela Recorrente para o ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 453.477,09.

2. Consoante o Despacho Decisório citado, o direito creditório alegado revelou-se insuficiente para quitação dos débitos informados em PER/DComp, permanecendo um saldo devedor de R\$ 74.142,27, referente ao débito de estimativa de CSLL apurado para o período de apuração (PA) de 01/2004 (vide e-fl. 58).

3. Cientificada a contribuinte acerca do indeferimento parcial de homologação de suas DComps em 17.06.2009 (e-fl. 15), apresentou, em 15.07.2009 (e-fl. 16), manifestação de inconformidade de e-fls. 16 a 26 e anexos (de e-fls. 27 a 75), aduzindo a seguinte argumentação e pedido, conforme muito propriamente relatado pela autoridade julgadora de 1ª instância (e-fls. 115/116):

“(…)

- *A Requerente emitiu (no sitio da RFB), extrato contendo o “detalhamento da compensação, valores devedores e emissão de DARF” (doc. 04). Pode-se verificar que a suposta insuficiência de crédito decorreu da indevida inclusão pela DERAT/SP de multa de mora no débito declarado no perdcomp em questão. Isso porque a Requerente, ao efetuar a compensação do saldo credor que possuía com débitos de CSLL estimativa, referentes aos meses de fevereiro a maio e outubro a dezembro de 2003 não imputou aos mencionados débitos a multa de mora, posto que se aproveitou benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN.*

- *Observado o crédito informado e os débitos do perdcomp, não há dúvida sobre a existência do crédito, conforme tabela abaixo:*

(…)

- *Além disso, a autoridade fazendária realizou um verdadeiro lançamento do montante, a título de multa de mora, deixando de observar o instrumento adequado para assim proceder (lançamento de ofício).*
- *Também não se ateu ao fato de que os débitos de estimativa não podem ser exigidos após o encerramento do ano-base.*
- *Pelo exposto, deve-se cancelar o DD ora combatido.*

(…)”

4. A partir da análise da manifestação de inconformidade, foi prolatado, em 30.06.2015, o Acórdão DRJ/RJO n.º 12-78.074, de e-fls. 113 a 121, onde se julgou improcedente a referida manifestação, A decisão de 1ª instância encontra-se assim ementada:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002

**DESPACHO DECISÓRIO. LANÇAMENTO.**

*O Despacho Decisório que não homologa a compensação (i) afasta a imputação de quitação (por compensação) feita pelo contribuinte, conferindo exigibilidade ao débito compensado indevidamente (crédito tributário); e (ii) cumpre os requisitos legais de (a) determinar a matéria tributável, (b) calcular o montante do tributo devido, (c) propor a aplicação da penalidade cabível e, (d) identificar o sujeito passivo da obrigação. Dessa forma, possui o Despacho Decisório natureza de Lançamento de Ofício, prescindindo da denominação “Auto de Infração”.*

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2002

**ESTIMATIVAS MENSAIS. COBRANÇA APÓS 31/12. POSSIBILIDADE.**

*Entende-se que as estimativas mensais serão incobráveis após 31/12 apenas se: i) houver o reconhecimento do alegado direito creditório; e, ii) em não havendo reconhecimento de crédito, se for constatado que o valor do débito da estimativa não foi utilizado para reduzir o valor do tributo devido apurado em 31/12, na DIPJ, pois caso o valor não tenha sido aproveitado não caberia a cobrança do principal.*

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ESTIMATIVA MENSAL. PAGAMENTO A DESTEMPO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

*Tratando-se de auto lançamento, o contribuinte substitui a Administração no lançamento do tributo. Se assim ocorre, o procedimento pode se limitar ao próprio ato do contribuinte, que deve recolher imediatamente a dívida lançada. Em não se efetivando o recolhimento imediato, ou no prazo admitido por lei, ele terá ocorrido depois do lançamento. Assim, descabe arguição de aproveitamento do benefício da denúncia espontânea por parte de contribuinte em mora com tributo por ele mesmo lançado.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

5. Cientificada da decisão de 1ª instância em 04.11.2015 (cf. e-fl. 125), a contribuinte apresentou, em 30.11.2015 (cf. e-fl. 127), Recurso Voluntário de e-fls. 127 a 149 e anexos, onde, em breve síntese, após defender sua tempestividade e traçar breve histórico processual até a decisão da DRJ em análise, reprisa os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade à luz dos fundamentos do Acórdão Recorrido, de forma mais detalhada a seguir:

5.1) Entende que se que não encontra qualquer fundamento o argumento trazido pela Turma Julgadora, acerca da não aplicação da denúncia espontânea aos tributos sujeito a lançamento por homologação, uma vez que o art. 138 do CTN não faz qualquer distinção à forma de apuração e lançamento a que está sujeito o tributo recolhido espontaneamente. A única

exigência que se verifica, na redação do mencionado artigo, diz respeito à realização da denúncia, acompanhada, se o caso, do pagamento do débito, previamente ao início de qualquer procedimento de fiscalização relativamente à infração denunciada, requisito este que, sem dúvida, foi devidamente observado pela Recorrente, através da DComp em litígio. Colaciona jurisprudência e voto oriundo deste Conselho no sentido da aplicabilidade da denúncia espontânea quando da declaração, confissão e compensação do débito;

5.2) Ressalta, ainda, que o entendimento pacificado pela jurisprudência do STJ é no sentido de que a denúncia espontânea não se configura se o contribuinte declara o débito e procede sua quitação apenas em momento posterior, e não de que o lançamento por homologação e o benefício do artigo 138 do CTN seriam incompatíveis, como aduz o acórdão recorrido, novamente colacionando jurisprudência oriunda daquele tribunal e oriunda deste CARF;

5.3) Alega que se, em sua parte final, o próprio dispositivo legal faz referência, de forma alternativa, à possibilidade de aplicação do benefício da espontaneidade aos tributos cujo lançamento dependa de apuração pela autoridade administrativa (i.e., lançamentos de ofício ou por declaração), por via reflexa depreende-se que a outra hipótese de denúncia espontânea seria aquela em que a apuração e o lançamento são realizados diretamente pelo contribuinte, qual seja, a modalidade de lançamento por homologação;

5.4) Ainda, defende também não pode subsistir o entendimento exarado pela Turma Julgadora, no sentido de que a denúncia espontânea não seria aplicável aos casos em que há quitação do débito por meio de compensação, sob o argumento de que a compensação seria "considerada forma precária - não definitiva - de extinção do crédito tributário". Isso porque a compensação, de fato, configura forma de extinção da obrigação tributária, equiparando-se ao pagamento e atendendo ao disposto no artigo 138 do CTN, novamente consoante jurisprudência oriunda deste Conselho que colaciona e, também, Nota Técnica Cosit n.º. 01, de 2012;

5.5) Assim, defende a aplicação do instituto da denúncia espontânea ao caso, concluindo-se, a partir daí, pela suficiência do direito creditório, devendo, destarte, ser homologada integralmente a compensação levada a efeito;

5.6) A seguir, defende a impossibilidade de cobrança de valores devidos a título de estimativa mensal, após o encerramento do exercício. Reitera inicialmente a suficiência do direito creditório, para defender que, ainda que insuficiente o direito creditório, somente ao final do ano-base é que o contribuinte verifica o quantum definitivo de CSLL a pagar, confrontando-se os valores devidos com os valores pagos por estimativa, pelo que, independentemente do sistema de apuração (base anual/bases correntes), o fato jurídico tributário da CSLL, mesmo após a edição da Lei n.º. 8.383, de 1991, permanece sendo anual, pois somente em 31 de dezembro de cada ano-calendário é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração desse tributo;

5.7) Assim, alega ser vedado à Autoridade Fiscal, exigir, sob qualquer pretexto, a CSLL supostamente devida a título de estimativa, mera antecipação do quantum devido, e absorvida pelo tributo definitivamente apurado ao fim do ano-calendário em questão. Colaciona doutrina e jurisprudência oriunda deste CARF acerca do tema;

5.8) A seguir, retoma a argumentação de que não poderia a Autoridade Fiscal ter "constituído" um saldo supostamente devido a título de multa de mora, por meio de despacho decisório, já que, ao assim proceder, realizou um verdadeiro lançamento, utilizando-se de

instrumento completamente inadequado para tanto, citando o art. 142 do CTN e o art. 34, §4º. Da IN RFB 900, de 2008.

5.9) Reitera que somente declarou-se devedora do montante devido a título de CSLL durante o ano-calendário de 2003, considerando, apenas e tão-somente, os juros de mora, que seria o único acréscimo aplicável aos referidos débitos em virtude desses terem sido denunciados espontaneamente;

5.10) Defende, assim, ser indispensável o lançamento de ofício para proceder à exigência de débitos apurados quando da análise de Declaração de Compensação. Entende que o trabalho da Autoridade Fiscal, no exame da compensação formalizada pela Recorrente, é apenas o de verificar se o crédito está corretamente apurado e se este é suficiente para quitar os débitos declarados no PER/DCOMP (o que efetivamente ocorre na situação presente), sem adentrar na investigação de itens que deveriam ser objeto de fiscalização;

5.11) Por fim, retoma argumentação no sentido de necessidade de sobrestamento do presente processo até o encerramento do Mandado de Segurança n.º 0032587-50.2004.4.03.6100 (Numeração Antiga 2004.61.00.032587-4), impetrado antes da apresentação da DComp em litígio e onde busca o reconhecimento de que não poderia ser constrangida ao recolhimento de qualquer valor a título de multa, seja de mora (com base no art. 61 da Lei n.º. 9.430, de 1996), seja de ofício (com base artigo 44 da Lei n.º. 9.430, de 1996), quando da extinção por meio de pagamento ou compensação dos débitos de CSLL apurados por estimativa nos anos-calendário de 2003 e 2004, em razão do benefício da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN. Cita ter efetuado depósito judicial no âmbito dos autos do referido MS para defender, a seguir, a prejudicialidade do presente feito em relação àquele *mandamus*.

6. Assim, requer a reforma do recorrido, a fim de que sejam integralmente homologadas as compensações em litígio.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator.

7. Cientificada da decisão de 1ª. instância em 04.11.2015 (cf. e-fl. 125), a contribuinte apresentou, em 30.11.2015 (cf. e-fl. 127), Recurso Voluntário de e-fls. 127 a 149 e anexos. Assim, o pleito é tempestivo e passo à sua análise.

### **Quanto ao sobrestamento do processo até o encerramento do Mandado de Segurança n.º 0032587-50.2004.4.03.6100**

8. Inexiste qualquer previsão no Regimento deste CARF quanto à necessidade de sobrestamento decorrente de impetração de Mandado de Segurança (MS) pelo contribuinte, ressaltando-se ainda, quanto à matéria, que:

a) no caso, o referido Mandado de Segurança resolveu-se de forma desfavorável ao contribuinte em sede de Apelação no âmbito do TRF da 3ª. Região (negando-se provimento ao Recurso de Apelação), seguindo-se posterior rejeição de embargos de declaração de iniciativa do sujeito passivo e Recurso Especial de sua iniciativa restando não admitido pelo STJ. Assim, não se vislumbra qualquer motivo para o sobrestamento requerido, inexistindo qualquer provimento judicial neste sentido no âmbito do referido MS;

b) Não vislumbro, ainda, identidade plena de objeto entre o referido MS e o presente pleito, na medida em que na forma de e-fl. 63, interpreto que o *mandamus* se refere à extinção de débitos por pagamento referente aos débitos apurados quando dos ajustes anuais realizados para os anos calendário de 2003 e 2004 (ali tencionada, sem o recolhimento de multa de mora), *verbis*:

“(…)

*Além disso, a Impetrante Lajeado deixou de recolher os valores devidos a título destes tributos — não em virtude da compensação, mas por força de ajustes destes valores — o que pretende proceder neste momento.*

*No caso desta Impetrante, contudo, foi constatada a existência de débito a título de Imposto sobre a Renda e de Contribuição Social sobre o Lucro quando da entrega da respectiva DIPJ, e portanto, a necessidade de recolhimento dos valores devidos a título destes tributos, o que não foi por ela procedido, a época.*

*E, desta forma, a Impetrante Lajeado pretende proceder ao recolhimento dos valores devidos neste momento (em atraso), denunciando espontaneamente tais débitos por intermédio da apresentação dos documentos necessários para tanto (Declarações de Compensação\_ DCTFs retificadoras e DIPJs devidamente retificadas e dos Darfs de recolhimento dos tributos).*

*Mencione-se, em síntese, os procedimentos que serão adotados pela Impetrante Lajeado:*

(…)

*No entanto, certo é que a Impetrante Lajeado, em razão de recolhimento em atraso que pretende neste momento proceder, será compelida ao recolhimento de multa de mora, prevista no artigo 61 da Lei n.º 9.430/96, o que entende ser indevida, em razão também da já mencionada denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional.*

*Sendo assim, não resta outra alternativa às Impetrantes que não impetrar o presente mandamus para o fim de que seja afastada a exigência de multa (quer seja isolada quer seja de mora), no que concerne aos débitos em questão, em virtude de denúncia espontânea a ser por elas realizada, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional.*

(…)”

Por sua vez, no presente feito se está a tratar de extinção, por compensação, dos débitos de estimativas mensais de CSLL referentes ao ano-calendário de 2003, devendo ser enfrentadas aqui, assim, todas especificidades inerentes a esta forma diversa de extinção de tais débitos, também diversos daqueles oriundos do ajuste anual, especificidades estas, note-se, estranhas ao Mandado de Segurança citado.

Assim, também não há que se cogitar de concomitância.

9. Destarte, rejeito o pedido de sobrestamento deduzido, prosseguindo, todavia, no feito, quanto á análise da argumentação de mérito deduzida pela Recorrente, na forma de tópicos que se seguem.

**Quanto à alegação de denúncia espontânea**

10. Aqui, quanto ao tema, alinho-me ao posicionamento recentemente prevalecente no âmbito da 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no âmbito do Acórdão n.º. 9.303-10.228, de 11 de março de 2020, no sentido de se limitar o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138, do CTN, à extinção do crédito tributário por pagamento (prevista no art. 156, I do CTN), forma de extinção que, veja-se, o legislador optou por estabelecer como expressamente distinta da compensação (que encontra-se elencada no art. 156, II do CTN).

11. Abrangendo tal consideração e através dos seguintes fundamentos adicionais, também aqui adotados como razões de decidir deste Relator, assim se posicionou aquele julgado da CSRF, de forma elucidativa, em seu Voto Vencedor de lavra do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, *verbis*:

“(…)

*A discussão travada nos presentes autos refere-se à possibilidade de se afastar a exigência da multa de mora nas situações em que o contribuinte utilizou-se de compensação para efetuar a quitação do débito. Esclarecendo que a compensação foi realizada após o vencimento do débito. O contribuinte alega que tendo efetuada a compensação, mesmo que a destempo, deve ser aplicado o instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN. Como visto, a relatora e o acórdão paradigma adotaram esse entendimento.*

*Como é de sabença, o Superior Tribunal de Justiça, na pessoa do então Ministro Teori Albino Zavascki, decidiu, nos autos do processo n.º 2007/0142868-9, sobre a aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação previamente declarados pelo contribuinte e pagos a destempo, nos seguintes termos.*

#### EMENTA

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. **Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.** (REsp 962379 RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

*Mais tarde, no REsp 1149022, da relatoria do Ministro Luiz Fux, ficou consignado o entendimento de que a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do tributo sujeito a lançamento por homologação, acompanhado do respectivo **pagamento integral**, retifica a declaração.*

*A intelecção indubitosa da decisão acima transcrita é no sentido de que o pagamento que não fora previamente declarado em DCTF está albergado pela denúncia espontânea **quando pago** antes de qualquer procedimento fiscal.*

*Noutro giro, é translúcido o entendimento de 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 (item 7 da ementa a seguir transcrita).*

#### EMENTA

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." (grifos não presentes no original)

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.

(REsp 1149022 SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

*O artigo 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 343/2015 e alterações, determina que as matérias de Repercussão Geral sejam reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte.*

*Ressalta-se que ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ entendem, de maneira pacífica, que, ainda que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, se o crédito não foi previamente declarado pelo contribuinte, mas foi pago, pode-se configurar a denúncia espontânea, desde que ocorram as demais hipóteses do art. 138 do CTN.*

*Portanto, conclusão inequívoca dos citados julgados é que não havendo declaração prévia do tributo e tendo o contribuinte efetuado o seu pagamento sem qualquer ação prévia do ente tributante, deve ser aplicado ao caso a denúncia espontânea, inclusive em relação à multa de mora.*

***Retomando os fatos do presente processo, tem-se que o contribuinte não efetuou o pagamento dos débitos, mas efetuou a sua compensação. (grifos não presentes no original)***

*No caso, trata-se de efetivamente efetuar a leitura correta do que dispõe o 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.

*Da leitura do dispositivo legal acima transcrito resta claro que a denúncia espontânea só é válida se vier acompanhada do pagamento do tributo. No presente caso apesar do contribuinte ter confessado o débito por meio das declarações de compensação, esta confissão não veio acompanhada do pagamento e sim de uma pretensa compensação que dependerá sempre de sua homologação posterior, expressa ou tácita.*

***Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário, pois para o pagamento a extinção do crédito tributário não está vinculada a nenhuma condição e o art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96 estabelece que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação (grifos não presentes no original)***

*Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.*

(...)"

12. Desta forma, alinhando-me ao posicionamento acima, inexistindo extinção por pagamento dos débitos em litígio (que se tencionou extinguir por compensação, através da protocolização das Declarações de Compensação em litígio), de se descartar a possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea, sendo de se manter a incidência das multas de mora sobre os débitos extintos além de seu vencimento, na forma que apontada pelo Despacho Decisório de e-fls. 12 a 14 e mantida pelo Acórdão de 1ª. instância.

**Quanto á aplicabilidade da multa de mora aos débitos de estimativa mensais, à impossibilidade de cobrança de valores de estimativa (após o encerramento do exercício) e à impropriedade da constituição do direito creditório por meio de Despacho Decisório)**

13. Acerca aplicabilidade da multa de mora às estimativas mensais de CSLL, me posiciono pela necessidade de incidência de multa e juros de mora quando da análise da extinção (ou não) dos débitos que se tencionava compensar, uma vez que:

13.1) No caso em questão, o contribuinte somente transmitiu a DComp que continha inicialmente o direito creditório em litígio em 09.12.2004 (vide e-fl. 02), e, destarte, àquele momento, era de se acrescer, ao principal dos débitos vencidos de estimativa que se tencionava compensar, Juros Selic e a respectiva multa de mora, consoante o disposto no art. 61, *caput* e parágrafos 1º. a 3º. da Lei n.º. 9.430, de 1996 e o art. 28 da IN SRF n.º. 460, de 2004, *verbis*:

**Lei 9.430/96**

*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). (grifou-se)*

*§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. (grifou-se)*

*§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.*

**IN SRF 460/04**

*Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 51 e 52 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.*

13.2) A propósito, integralmente aplicável aos valores devidos a título de estimativa mensal de IRPJ e CSLL o teor do *caput* do art. 61 da Lei n.º. 9.430, de 1996 acima reproduzido, uma vez que os débitos a título de estimativa de IRPJ e/ou CSLL antes da data de ocorrência do fato gerador (note-se complexo, no caso do IRPJ e da CSLL) existem, como decorrência legal da sistemática de apuração, realizada consoante prevista pelos arts. 2º. e 6º., *caput*, ainda da referida Lei n.º. 9.430, de 1996;

13.3) Ainda, no caso em questão, tal existência dos débitos de estimativa litigados (e não pagos em seu vencimento) é incontroversa, visto ter restado corroborada pela própria declaração pelo contribuinte em suas DComps<sup>1</sup> (possuidoras de caráter de confissão de dívida,

---

<sup>1</sup> Onde, note-se, além do valor principal dos débitos de estimativa, consta expressamente seu vencimento estabelecido pela legislação em vigor, ou seja, sua característica de débito "vencido".

consoante art. 74, §6º. da Lei n.º. 9.430, de 1996), onde também se buscou extinguir tais débitos por compensação;

13.4) Assim, se trata, aqui, de extinção por compensação de débitos regularmente existentes na forma legalmente determinada, sendo que tal existência dos débitos de estimativa não recolhidos no prazo de vencimento, é ratificada, inclusive, pela confissão espontânea do sujeito passivo, quando da transmissão das DComps sob análise.;

13.5) Ou seja, quando da declaração, pelo sujeito passivo, de principal devido após o vencimento do tributo necessária a incidência de multas e demais acréscimos moratórios para fins de verificação de sua extinção (parcial ou total) conforme declarado pelo sujeito passivo (*in casu*, extinção parcial por compensação, na forma de demonstrativo de e-fl. 58);

13.6) Desta forma, contrariamente ao alegado pela Contribuinte, tais débitos de estimativa mensal são assim, existentes e decorrentes da sistemática de IRPJ/CSLL adotada, restando: a) perfeitamente exigíveis durante o ciclo (ano-calendário) em que se aufera a disponibilidade econômica ou jurídica mensurada no dia final do citado ciclo (dia estabelecido como data de ocorrência do fato gerador) e, assim, b) desta forma, abrangidos pelo caput do art. 61 da Lei n.º. 9.430, de 1996, devendo-se notar, ainda que:

a) O parágrafo 1º. do referido art. 61 da Lei n.º. 9.430, de 1996, é expresso em estabelecer a incidência da multa de mora a partir do vencimento do prazo para recolhimento do débito de estimativa (na forma acima descrita, débito existente), não fazendo menção o legislador, no caso do IRPJ ou da CSLL, à eventual deslocamento do termo inicial de incidência para a data de encerramento do ano-calendário, como sugere indiretamente a tese ventilada pela Contribuinte;

b) Sob uma ótica sistemática-teleológica, a tese de inaplicabilidade dos juros de mora aos débitos mensais de estimativa apurados teria o mesmo efeito prático da inexistência de tais débitos de até o fim do ano-calendário respectivo, afrontando assim, de maneira antinômica, a escolha feita pelo legislador de estabelecimento da obrigação expressa de antecipação mensal no caso de adoção da sistemática do Lucro Real anual com pagamento mensal sobre a base estimada (art. 2º. e 6º., *caput* da Lei no. 9.430, de 1996). Destarte, teleológica e sistematicamente tal tese também deve ser rechaçada;

13.7) Por fim, quanto à impossibilidade de exigência dos débitos de estimativa para além do fim do ano-calendário que se referem, de se ressaltar que:

a) No caso de apuração de saldo negativo de IRPJ e CSLL, o posicionamento atualmente prevalecente na Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido de, contrariamente ao defendido pela impugnante, manter os Saldos Negativos de IRPJ e CSLL eventualmente apurados (como no caso, para a CSLL) incólumes, com prosseguimento de cobrança dos débitos de estimativa cuja compensação restar não homologada, à luz do Parecer Normativo Cosit n.º. 02, de 2018, conforme se extrai do Acórdão CSRF n.º. 9101-004.828, de 04 de março de 2020, cuja ementa e resultado se reproduzem a seguir, *verbis*:

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

Ano-calendário: 2008

GLOSA DE ESTIMATIVAS. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. POSSIBILIDADE.

As estimativas compensadas, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação, devem ser consideradas no cômputo do saldo negativo, tendo em vista o disposto no Parecer Normativo COSIT/RFB 02/2018.

b) A propósito ainda, faço notar que até mesmo a restrição pessoal deste Relator ao referido Parecer Normativo e à jurisprudência supra refere-se tão somente à possibilidade de reconhecimento do direito creditório anterior ao deslinde definitivo do feito administrativamente vinculado (onde se analisa as estimativas componentes do Saldo Negativo), assim, não se respaldando, em nenhum momento, a tese defendida pela autuada de impossibilidade de cobrança dos débitos estimados após o encerramento do ano-calendário respectivo;

c) Também para fins de incidência da multa de mora (como para as demais searas de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), não se confundem os débitos de estimativa mensal (com seus respectivos vencimentos) com o eventual débito apurado quando do ajuste anual (de vencimento diverso), ambos, porém, na forma acima defendida, sujeitos à incidência da multa de mora caso extintos para além de seu vencimento.

14. Com base no acima exposto, afasto a argumentação do contribuinte no sentido de impossibilidade de cobrança dos débitos de estimativa de CSLL em litígio (após o encerramento do ano-calendário a que se referem, 2003).

15. Por fim, em perfeito alinhamento com tudo que aqui se defendeu, entendo que em situações como a presente, onde o contribuinte através de sua DComp: a) declara débitos vencidos que busca extinguir, ou seja, formalizando na referida declaração que se tratam de débitos cujos vencimentos se deram antes da transmissão da referida DComp, mas b) ao mesmo tempo, ainda que informe R\$ 0,00 como valor devido a título de multa de mora, o que se tem é a confissão da mora pelo sujeito passivo (restando assim impossível que não se cogite da incidência de juros moratórios e da existência de multa moratória oriunda da declaração)

16. Ou seja, entendo que, em tal situação, o débito tributário quanto aos acréscimos moratórios (tanto referente aos juros como à multa de mora) restou devidamente confessado e constituído, ao se informar que estava a compensar débito de vencimento anterior à transmissão da DComp, com o valor zero ali informado decorrendo da exclusão de responsabilidade do sujeito passivo quanto à parcela de multa de mora e não de sua não-constituição, consoante previsto pelo 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. (grifou-se).*

17. Sob uma ótica lógico-sistemática, resta impossível que se possa cogitar de exclusão de responsabilidade (consoante expressamente previsto pelo art. 138 do CTN) sobre qualquer parcela de crédito tributário que não tivesse sido restado previamente constituída, de forma a que, assim, o entendo que se teria, resumidamente, caso aceita a hipótese de denúncia espontânea (já aqui rejeitada) seria:

a) a confissão de dívida e da mora quanto aos débitos em litígio, declarados pela contribuinte como vencidos (através de sua DComp), com a consequente constituição do crédito tributário (aqui inclusos juros e multa de mora, dada a confissão de dívida em atraso) e

b) a posterior exclusão de responsabilidade do sujeito passivo quanto às multas moratórias, por força do dispositivo citado do CTN, daí se podendo aceitar uma informação de R\$ 0,00 como valor devido a título de multa de mora na DComp (tal como se observa na Dcomp em análise), sem que isto signifique todavia, que os acréscimos decorrentes da referida multa não tenham sido objeto de confissão e, assim, não tenham também sido constituídos, tal como quer fazer crer a Recorrente, uma vez considerada a expressa confissão de débitos vencidos pelo sujeito passivo, através de sua DComp.

18. Desta forma, consoante posicionamento supra, entendo que, a partir da declaração da contribuinte de valor de principal de débito em atraso como objeto de compensação em sua DComp, não há que se falar em necessidade de nova constituição, pela autoridade tributária, da parcela de crédito tributário referente às multas de mora associadas a tal débito (visto que já constituídas pela própria confissão de dívida vencida, realizada pelo sujeito passivo).

19. Assim, também de se rejeitar as alegações da autuada quanto à eventual impropriedade de constituição do crédito tributário referente às multas de mora pelo Despacho Decisório em tela.

20. Diante do exposto, conclusivamente, nenhum reparo a fazer, seja quanto ao Despacho Decisório guerreado ou à decisão de 1ª. instância que o manteve, e, assim, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior