



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



|                    |                              |
|--------------------|------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10880.954217/2016-01</b>  |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-015.471 – CSRF/3ª TURMA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 16 de julho de 2024          |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR       |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAZENDA NACIONAL             |
| <b>INTERESSADO</b> | INTERCEMENT BRASIL S.A.      |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/05/2011 a 31/05/2011

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. MULTA DE MORA. CABIMENTO.

Incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária. Isso porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, em consequência, a incidência de juros e multa moratórios. Precedentes do STJ.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovich Belisario, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 3201-009.628, de 14 de dezembro de 2021, proferido pela 1ª Turma da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, que por maioria de votos, decidiram pelo provimento do Recurso Voluntário, para, em síntese, reconhecer a aplicação da denúncia espontânea no pagamento realizado em relação ao débito confessado e pago por meio de DCOMP, cujo efeito é o de afastar a exigência de multa de mora.

O aresto recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/05/2011 a 31/05/2011

COMPENSAÇÃO. EQUIVALENTE A PAGAMENTO. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO.

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.

Assim decidiu o colegiado:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Márcio Robson Costa, Mara Cristina Sifuentes e Paulo Régis Venter (Conselheiro Suplente), que lhe negavam provimento. Declarou-se impedido o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, substituído pelo conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-009.627, de 14 de dezembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10880.936194/2016-44, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Entende a recorrente, com arrimo no paragonado 3302-012.072, que ao contrário do recorrido, a compensação não tem natureza de pagamento para efeito de aplicação da denúncia espontânea, a que alude o art. 138 do CTN, de modo que não há falar-se em exclusão de

multa de mora em DCOMP transmitida após o vencimento do débito que se pretende quitar, pelo que pertinente a cobrança daquele encargo moratório.

No Exame de Admissibilidade, entendeu-se que restou demonstrada a divergência, e, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, de 12/12/2022, exarado pelo Presidente da 2ª Câmara/3ª Seção do CARF, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificada do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade, o sujeito passivo apresentou suas Contrarrazões, pugnando para que seja negado provimento ao recurso, mantendo-se o teor do Acórdão recorrido, uma vez que a compensação de débito confessado a destempo, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização com ele relacionado, caracteriza a denúncia espontânea, hipótese esta que exige o pagamento integral do débito declarado

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

### ***I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Pública:***

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Pública é tempestivo, como atestado pelo Despacho Decisório de Admissibilidade, e atende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, devendo, portanto, ter prosseguimento. É o que se passa a demonstrar.

Confrontando o aresto paragonado **Acórdão nº 3302-012.072**, verifico haver similitude fática e divergência interpretativa, haja vista que ambos tratam sobre a *“compensação e equivalência a pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN”*.

Como constatado da própria ementa, a decisão recorrida, por maioria de votos, firmou o entendimento de que *“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”*.

Por outro lado, a decisão indicada nº 3302-012.072, interpretando o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, asseverou que somente o pagamento, entendido de modo

estrito, é capaz de configurar a denúncia espontânea. Concluiu que a apresentação da declaração de compensação não possui os efeitos que seriam próprios do pagamento, especificamente, a caracterização da denúncia espontânea e o afastamento da multa moratória, eis a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006 DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.

Dessa forma, estando bem caracterizada a divergência jurisprudencial, deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional.

## **II – Do mérito:**

A matéria a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, suscitada pela Fazenda Nacional, se resume à possibilidade ou não, de se considerar a compensação de débitos como apta a configurar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, de forma a equiparar a compensação ao pagamento, e consequente afastar a multa de mora na liquidação de débitos em atraso, caso o direito creditório apontado pelo sujeito passivo seja reconhecido.

Eis 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.

Com efeito, o acórdão recorrido restou perfilhado a compreensão “*de que a compensação também é forma de extinção da obrigação tributária, nos termos do art. 156, inciso II, do CTN, equivalente a pagamento, atraindo a aplicação do instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN*”.

A Fazenda Nacional sustenta o cabimento do pedido de uniformização, por entender que o acórdão em questão está em confronto com a IN RFB nº 900, de 30/12/2008, que em seu art. 36, dispõe que *“na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 72 e 73 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação”*. Ainda, cita o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Ao final conclui *“que quando da transmissão da Dcomp (em 16/05/2012) o débito de Cofins (2172) que a contribuinte buscou compensar já se encontrava vencido (desde 24/06/2011), é devida a incidência de multa e juros de mora nos termos da legislação citada”*.

Em sede de Contrarrazões, o sujeito passivo defende que *“a compensação produz efeito idêntico ao pagamento, extinguindo o crédito tributário, ainda que pendente a condição resolutória de sua ulterior homologação”*, destaca que na mesma condição dispõe o art. 150, § 1º do CTN. Ressalta que a jurisprudência da CSRF reconhece a equivalência da compensação a pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea.

Inicialmente, conforme tenho defendido em vários julgados, pela leitura do caput do art. 138, do CTN, a denúncia espontânea exclui a responsabilidade dos tributos se acompanhada do pagamento, instituto jurídico notoriamente distinto da compensação. Analisando a *mens legis*, poderíamos perquirir que o legislador teve a intenção de criar a denúncia espontânea como um estímulo aos contribuintes a se manterem regulares perante o Fisco. Nesse sentido, faz-se mister trazer à colação o entendimento do eminente Hugo de Brito Machado, em sua obra *“Curso de Direito Tributário”*, 27ª Edição, Malheiros, página 184: *“O Art. 138 do Código Tributário Nacional é um instrumento de política legislativa tributária. O legislador estimulou o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, premiando o sujeito passivo com a exclusão de penalidades quando este espontaneamente denuncia a infração cometida e paga, sendo o caso, o tributo devido”* (27ª Edição, Malheiros, fl.184).

É certo que o próprio artigo 156, em seu inciso II, elege a compensação também como forma de extinção do tributo. No entanto, se o legislador pretendesse contemplar a compensação, ou outras formas de extinção do crédito, a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, não teria escrito somente *“pagamento”* no caput do referido artigo.

Com relação ao *meritum causae*, esta 3ª Tuma da CSRF, realinhou com a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça que **“pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória de sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios”** (AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 17/10/2018), confirmando o entendimento, também unânime, da 2ª Turma daquele Tribunal no AgInt no AREsp no 1.687.605/RJ (DJe 03/12/2020). **Nesse sentido os**

acórdãos: 9303-008.370, de 20/03/2019; 9303-008.796, de 14/06/2019; 9303-014.401, de 21/09/2023; 9303-014.698, de 22/02/2024; 9303-014.735, de 12/03/2024.

A propósito, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, é assentada a distinção entre compensação e pagamento, para efeitos de configuração de denúncia espontânea:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. ART. 156, II, DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA DA SÚMULA N. 282/STF. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Código de Processo Civil de 2015.

II - **Esta Corte tem firme compreensão segundo a qual incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória de sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.**

III - Rever o entendimento do tribunal de origem, com o objetivo de acolher a pretensão recursal para reconhecer que estão presentes os requisitos da denúncia espontânea, demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula n. 07/STJ.

IV - É entendimento pacífico desta Corte que a ausência de enfrentamento da questão objeto da controvérsia pelo tribunal a quo impede o acesso à instância especial, porquanto não preenchido o requisito constitucional do prequestionamento, nos termos da Súmula n. 282 do Supremo Tribunal Federal.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido. (AgInt nos EDcl no REsp n. 2.040.611/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 5/6/2023, DJe de 7/6/2023.) (grifou-se)

Dos precedentes acima invocados, restou dominante o entendimento de que em casos que o alegado “pagamento” operou-se com o envio de DCOMP, ou seja, por meio de compensação, não enseja o benefício do art. 138 do CTN, que é incompatível com a expressão “*do pagamento do tributo devido e dos juros de mora*” nele contida, haja vista que uma das características para o benefício da denúncia espontânea é o pagamento em sentido restrito para sua ocorrência, conseqüentemente, é de ser reformado o acórdão recorrido, restabelecendo-se a exigência da multa moratória.

***III – Do dispositivo:***

Diante do exposto, por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito dar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**