



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



**Processo nº** 10980.914415/2011-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.910 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2020  
**Recorrente** CAPITAL BRASIL COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CABIMENTO.

Às declarações de compensação não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN. No art. 156 do CTN são descritas formas distintas de extinção do crédito tributário, sendo, prerrogativa somente do legislador, em situações expressamente especificadas, eventualmente conferir o mesmo tratamento jurídico a tais institutos. Contudo, esse não é o caso do art. 138 do CTN, no qual a referência tão somente ao termo "pagamento" quer dizer que a denúncia espontânea não se aplica às demais modalidades de extinção do crédito tributário.

COMPENSAÇÃO. TRANSMISSÃO. APÓS VENCIMENTO. MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA.

Na compensação, a extinção do crédito tributário sob condição resolutória dá-se somente a partir da transmissão ou entrega da correspondente declaração, nos termos do art. 74, §§1º e 2º da Lei nº 9.430/96. Não tendo sido os débitos fiscais pagos, nem compensados, antes do vencimento do tributo, estão sujeitos à multa de mora.

IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA DO FISCO. TERMO INICIAL. 360 DIAS.

Não existe previsão legal para a incidência da Taxa SELIC nos pedidos de ressarcimento de IPI. O reconhecimento da atualização monetária só é possível em face de decisões do STJ na sistemática dos recursos repetitivos, quando existentes atos administrativos que indeferiram parcial ou totalmente os pedidos, e o entendimento neles consubstanciados foi revertido nas instâncias administrativas de julgamento, sendo assim considerados oposição ilegítima ao seu aproveitamento. Configurada esta situação, a Taxa SELIC incide sobre a parcela revertida no contencioso a favor do contribuinte, mas somente a partir de 360 (trezentos e sessenta) dias contados do protocolo do pedido, pois, antes deste prazo, não existe permissivo, nem mesmo jurisprudencial, com efeito vinculante, para a sua incidência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a atualização monetária pela SELIC sobre os créditos reconhecidos no Despacho Decisório, a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da apresentação do pedido, até a data da sua efetiva concretização, com o encontro de contas na compensação. Vencidas as conselheiras Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz que reconheciam a configuração do instituto da denúncia espontânea afastando a cobrança de multa de mora sobre os débitos declarados na DCOMP objeto do litígio. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Sousa Bispo.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

*(assinado digitalmente)*

Pedro Sousa Bispo – Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Lara Moura Franco Eduardo (Suplente convocada), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne, substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 14-45.724 (e-fls. 85-93), proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme Ementa abaixo colacionada:

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. MULTA. JUROS.

Na compensação de créditos com débitos de espécies diferentes já vencidos, cabível a imputação de multa de mora e juros de mora sobre os débitos não recolhidos nos prazos legalmente estabelecidos.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXIGÊNCIA DA MULTA DE MORA.

A multa de mora é aplicável naqueles casos em que, embora espontaneamente, o recolhimento do crédito tributário pelo contribuinte se dê apenas após a data de vencimento.

RESSARCIMENTO DE IPI. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

Inexiste previsão legal para abonar atualização monetária ou acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC a valores objeto de ressarcimento de crédito de IPI.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

## Direito Creditório Não Reconhecido

**Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:**

Trata o presente de declaração de compensação cujo direito creditório, advindo de pedido de ressarcimento, foi insuficiente para a total homologação dos débitos, em razão de estarem vencidos, o que acarretou a incidência dos encargos moratórios (multa e juros).

Tempestivamente o interessado manifestou sua inconformidade alegando, em síntese, que, conforme a jurisprudência, doutrina, princípios constitucionais e legais citados, ao transmitir o PERDCOMP, ainda que com débitos vencidos, teria extinto o crédito tributário por compensação espontaneamente, ao teor do artigo 138 do CTN, portanto requereu:

I – recebimento e processamento da presente, com os documentos que a acompanham;

II – seja considerado Impugnado o Auto de Infração que lançou Multa Isolada;

III – seja **reconhecida** a inexistência do crédito tributário contra a Impugnante, a título de Multa pelo atraso no cumprimento de obrigação principal devidamente extinta espontaneamente nos termos em que pretendido pelo Despacho Decisório na parte Impugnada já que indevido e, portanto, constituído em desacordo com a legislação de regência por força de tudo quanto aduzido na presente peça de Impugnação;

IV – seja, portanto, **declarada nulo** o rateio da compensação efetuada pela Impugnante e conseqüentemente **Homologada a totalidade da compensação e extinto 100% do crédito tributário a ela vinculada** desconstituindo-se, por via de conseqüência, a pretensão combatida;

V – Seja determinada a atualização do crédito reconhecido pela Selic nos termos da legislação de regência e da fundamentação contida da presente peça com o subsequente, imediato e preferencial ressarcimento do saldo que restar em favor do contribuinte;

VI – Por fim, requer-se que todas as **intimações** e/ou **publicações** se dêem em nome dos signatários no endereço constante do preâmbulo.

A Contribuinte foi intimada da decisão pela via postal em data de 11/11/2014 (Aviso de Recebimento de e-fls. 96), apresentando o Recurso Voluntário e documentos de e-fls. 98-164 por meio de protocolo físico em data de 11/12/2014, pelo qual pediu pelo provimento do recurso, reiterando os argumentos da peça de impugnação.

Através do Despacho de e-fls. 166, o processo foi encaminhado para julgamento. É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

**1. Pressupostos legais de admissibilidade**

O recurso é tempestivo, bem como preenche os requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

## 2. Mérito

**2.1.** Conforme relatório, trata o presente de declaração de compensação, cujo direito creditório, advindo de pedido de ressarcimento de IPI, foi insuficiente para integral homologação dos débitos em razão de estarem vencidos, o que acarretou a incidência dos encargos moratórios (multa e juros).

O Despacho Decisório (Rastreamento: 941359217) foi emitido em 05/07/2011 com a seguinte conclusão:

Analisadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte:

- Valor do crédito demonstrado: R\$ 70.816,34

- Valor do crédito reconhecido: R\$ 70.816,34

O valor do crédito solicitado/utilizado foi integralmente reconhecido.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 24987.15993.060209.1.3.01-8658

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP:

25861.78400.041007.1.1.01-9208

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/07/2011.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
11.115,65	2.223,13	2.693,32

**2.2.** De fato, os débitos indicados para compensação estavam vencidos por ocasião do pedido, sobre os quais foram aplicados apenas acréscimos a título de juros, porém sem inclusão da multa.

Aduz a Recorrente que calculou e apurou os créditos a que tem direito, requisitando seu ressarcimento e, posteriormente, sua compensação, o que fez de livre e espontânea vontade e antes de qualquer procedimento fiscal, bem como antes de tê-los declarado em DCTF, o que configuraria o lançamento definitivo do crédito tributário.

Argumentou, ainda, que apurou o principal em aberto e os correspondentes juros devidos. Com isso, pede pela exclusão da multa por denúncia espontânea, por considerar que, ao transmitir o PERDCOMP, ainda que com débitos vencidos, teria extinto o crédito tributário por denúncia espontânea, ao teor do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Inicialmente, cabe observar que o instituto da denúncia espontânea é caracterizado pela conduta do contribuinte, antecipada a qualquer ato administrativo por parte da autoridade competente, resultando no benefício do recolhimento apenas do montante principal, acrescido de juros de mora e sem incidência da multa.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional assim prevê:

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.

Esclareço que, considerando a configuração da denúncia espontânea nas declarações de compensação ainda não ser matéria pacificada neste Tribunal Administrativo e, em razão de o artigo 138 do CTN mencionar o pagamento e não outras modalidades previstas no art. 156 do mesmo Diploma Legal, a princípio, esta Relatora acompanhou voto que afastava tal instituto em caso de compensação, a exemplo do v. Acórdão n.º 3402-007.071.

Todavia, revendo este posicionamento sob a análise do artigo 156 do CTN e demais dispositivos legais e fundamentos que serão abaixo expostos, é possível concluir que, de fato, cabe a aplicação da denúncia espontânea ao caso em análise. Explico:

Tanto o pagamento quanto a compensação estão arroladas no Código Tributário Nacional como modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, I e II<sup>1</sup>).

Para o Direito Civil, o conceito da compensação igualmente abrange uma das formas de extinção das obrigações em geral, uma vez que, se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem. Assim dispõe o artigo 368:

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Como se posiciona o Doutrinador Luciano Amaro<sup>2</sup>, a compensação, quando couber, é modo alternativo de satisfação do débito tributário. Nestes casos, o sujeito passivo da obrigação tributária tem, pois, a faculdade legal de extingui-la por compensação, nos termos do que for previsto pela lei.

Com isso, após adequada reanálise de tais institutos, adoto a posição sobre a possibilidade de extinção do crédito tributário pela compensação em sua acepção de adimplemento.

Neste sentido, cito o v. Acórdão proferido pelo STJ em julgamento ao EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, conforme Ementa abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

**2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou**

<sup>1</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pág. 389.

**seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação.** Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.

**3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.**

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos. (STJ, EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015)

Destaco que este Tribunal Administrativo já adotou o mesmo posicionamento, atribuindo à compensação os efeitos da denúncia espontânea, a exemplo do v. Acórdão 3201-004.475, de relatoria do ilustre Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, assim Ementado:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

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.

**Com relação à não inclusão da multa moratória,** observo que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional proferiu o ATO DECLARATÓRIO PGFN n.º 04/2011, originado de decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, o que fez nos seguintes termos:

“com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da **exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional**”. (sem destaque no texto original)

Em suma, o instituto da denúncia espontânea é aplicável à situação em que ocorra o recolhimento a destempo ou compensação integral de crédito/débito, com a devida inclusão de juros moratórios e, desde que não tenha sido objeto lançamento em qualquer de suas modalidades.

**Portanto, deve ser dado provimento ao recurso para que seja reconhecido o instituto da denúncia espontânea no presente caso, afastando a cobrança de multa de mora.**

**2.3.** Por fim, requer a Recorrente que seja reconhecido o direito à atualização monetária do crédito que ampara a pela aplicação da Taxa Selic.

Trata o pedido de ressarcimento referente a crédito presumido de IPI no Trimestre, conforme especificado na Ficha de Ressarcimento constante do PER/DCOMP n.º 25861.78400.041007.1.1.01-9208 (e-fls. 8).

Aplica-se ao pedido em referência, a Súmula CARF n.º 154, pela qual “constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei n.º 11.457/07”.

Por fundamentação, destaco o v. **Acórdão n.º 3402-0007.294**, pelo qual este Colegiado, por unanimidade, acompanhou o voto condutor da Ilustre Conselheira Maria Aparecida de Paula, cuja Ementa abaixo reproduzo:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. ANÁLISE. MORA. ATUALIZAÇÃO. CABIMENTO. RECURSOS REPETITIVOS. SÚMULA CARF N. 154.

É cabível a atualização monetária no pedido de ressarcimento pela aplicação da tese jurídica deduzida no REsp 1035847/RS em sede de recursos repetitivos, de reprodução obrigatória pelos conselheiros do CARF por força regimental, no sentido de que "É devida a correção monetária sobre o valor referente a créditos de IPI admitidos extemporaneamente pelo Fisco".

No mesmo sentido é o entendimento constante no REsp 993.164/MG, também proferido sob a sistemática dos recursos repetitivos, complementado pela orientação da Segunda Turma do STJ no sentido de que "a demora na apreciação dos pedidos administrativos de ressarcimento é equiparável à resistência ilegítima do Fisco, o que atrai a correção monetária" (AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 335.762/SP).

Contudo, em face do posicionamento firmado por este CARF no enunciado da Súmula CARF nº 154, com esteio no REsp 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, é de se considerar o Fisco em mora somente após o "encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07".

Assim, no ressarcimento de crédito presumido de IPI, há a incidência da atualização pela Selic no direito creditório reconhecido no Despacho Decisório a partir do término do prazo de 360 dias do protocolo do pedido até a data da sua efetiva concretização, com seu recebimento em pecúnia ou com o encontro de contas na compensação, conforme seja o caso.

Por sua vez, com relação ao termo inicial para a incidência da correção, considera-se o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, por aplicação do art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

Destaco igualmente o v. Acórdão nº 9303-009.886, de relatoria do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, proferido pela 3ª Turma da CSRF com a seguinte Ementa:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/1997 a 30/09/1997

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É condição para o conhecimento do recurso especial do contribuinte, que a matéria, apresentada como divergente, tenha sido objeto de prequestionamento no acórdão recorrido.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/07/1997 a 30/09/1997

RESSARCIMENTO DE IPI. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA. POSSIBILIDADE. DATA INICIAL.

No caso de pedido de ressarcimento de IPI, constatada a oposição ilegítima de seu aproveitamento, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias do protocolo do pedido.

Com isso, igualmente neste ponto deve ser dado provimento ao recurso, para que seja aplicada a atualização monetária pela SELIC sobre os créditos reconhecidos no despacho decisório, a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da apresentação do pedido, até a data da sua efetiva concretização, com o encontro de contas na compensação.

### 3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo a configuração do instituto da denúncia espontânea e, com isso, afastando a cobrança de multa de mora sobre os débitos declarados na DCOMP objeto deste litígio, bem como aplicando a atualização monetária pela SELIC sobre os créditos reconhecidos no Despacho Decisório, a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da apresentação do pedido, até a data da sua efetiva concretização, com o encontro de contas na compensação.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos

### Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator Designado.

Na sessão de julgamento do presente processo, usei divergir da Ilustre Conselheira relatora quanto ao seu entendimento sobre a aplicação do instituto da denúncia espontânea feita por meio de compensação, afastando a cobrança de multa de mora sobre os débitos declarados na DCOMP objeto do litígio. Sendo acompanhado pela maioria do Colegiado, fui designado a redigir o voto vencedor, motivo pelo qual apresento abaixo as razões de decidir.

Como relatado, versa este litígio sobre declaração de compensação, cujo direito creditório, objeto de pedido de ressarcimento de IPI, foi insuficiente para a total de homologação dos débitos, uma vez que estavam vencidos, o que acarretou a incidência dos encargos moratórios (multa e juros).

A Contribuinte pede pela exclusão da multa de mora sobre os débitos declarados na DCOMP, uma vez que ao transmitir o pedido, ainda que com débitos vencidos, teria extinto o crédito tributário por compensação, configurando a denúncia espontânea, no termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que o artigo 138 do Código Tributário Nacional assim prevê:

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. (sem destaque no texto original)

Nos termos do dispositivo legal acima citado, se o contribuinte denuncia voluntariamente uma infração à legislação tributária, fica excluída a sua responsabilidade pela infração praticada, sendo afastada a aplicação das sanções cabíveis. Entretanto, o dispositivo legal trata expressamente da quitação por meio de pagamento, ou seja, a denúncia espontânea não se aplica às demais modalidades de extinção do crédito tributário, previstas pelo art. 156 do CTN.

Por sua vez, como bem destacado pelo Ilustre julgador de primeira instância, nos termos do artigo 394 do Código Civil<sup>3</sup>, a mora surge com o inadimplemento da obrigação no prazo fixado para o seu vencimento.

No caso em análise, o débito já estava vencido quando foi levado à compensação, motivo pelo qual são devidos os acréscimos legais (multa de mora e juros) a partir do primeiro dia subsequente dos respectivos vencimentos, como estabelecido pelo artigo 61 da Lei n.º 9.430/96<sup>4</sup>.

Ademais, a compensação somente se configura efetivamente como hipótese de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso III do Código Tributário Nacional e previsão do artigo 74, parágrafo 2º da Lei n.º 9.430/96, se for aplicada corretamente a proporcionalidade entre crédito/débito, incluindo os acréscimos legais, com pagamento integral de eventual saldo remanescente, o que não ocorreu.

Neste sentido já se posicionou o Colegiado em julgamento ao PAF n.º 10480.915741/2009-31, cujo Acórdão n.º 3402-007.071 foi proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2008 a 28/02/2008

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CABIMENTO.

Às declarações de compensação não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

No art. 156 do CTN são descritas formas distintas de extinção do crédito tributário, sendo, prerrogativa somente do legislador, em situações expressamente especificadas, eventualmente conferir o mesmo tratamento jurídico a tais institutos. Contudo, esse não é o caso do art. 138 do CTN, no qual a referência tão somente ao termo "pagamento" quer dizer que a denúncia espontânea não se aplica às demais modalidades de extinção do crédito tributário.

COMPENSAÇÃO. TRANSMISSÃO. APÓS VENCIMENTO. MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA.

Na compensação, a extinção do crédito tributário sob condição resolutória dá-se somente a partir da transmissão ou entrega da correspondente declaração, nos termos do art. 74, §§1º e 2º da Lei n.º 9.430/96.

Não tendo sido os débitos fiscais pagos, nem compensados, antes do vencimento do tributo, estão sujeitos à multa de mora.

Recurso Voluntário negado

<sup>3</sup> Art. 394. Considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a lei ou a convenção estabelecer.

<sup>4</sup> 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

§ 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.

§ 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.

Como permitido pelo artigo 50, §1º da Lei nº 9.784/1999<sup>5</sup>, peço *vênia* para reproduzir os fundamentos demonstrados no r. voto condutor da decisão em referência, de relatoria da Ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula:

É verdade que o entendimento acerca da impossibilidade de exclusão da multa de mora no instituto da denúncia espontânea já foi superado pela jurisprudência pacífica do STJ, o que foi objeto do PARECER PGFN/CRJ/Nº 2113 /2011, que vincula a própria Receita Federal nos atos de sua competência por força do art. 19 da Lei nº 10.522/2002.

Também não se desconhece que o STJ, em julgamentos realizados na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, acolheu a tese de que configura denúncia espontânea a confissão do contribuinte acerca do débito em atraso, inclusive em DCTF original ou retificadora, apresentada posteriormente ou concomitantemente ao pagamento do tributo devido e dos juros de mora, desde que não efetuada após qualquer procedimento de ofício.

Contudo a questão acerca da configuração ou não da denúncia espontânea nas declarações de compensação é matéria que ainda não está pacificada, não existindo decisão judicial ou súmula que vincule o CARF em suas decisões.

Ocorre que, como a transmissão da declaração de compensação ocorreu após o vencimento do tributo, teria que ter sido observado o disposto no art. 61 e 74, §§1º, 2º e 14 da Lei nº 9.430/96 e do art. 36 da Instrução Normativa SRF nº 900/2008, abaixo transcritos:

Lei nº 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.

(...)

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.

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

(...)

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008 (Publicado(a) no DOU de 31/12/2008) (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1300, de 20 de novembro de 2012)

---

<sup>5</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Art. 36. 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.

§ 1º A compensação total ou parcial de tributo administrado pela RFB será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

§ 2º Havendo acréscimo de juros sobre o crédito, a compensação será efetuada com a utilização do crédito e dos juros compensatórios na mesma proporção.

§ 3º Aplicam-se à compensação da multa de ofício as reduções de que trata o art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, salvo os casos excepcionados em legislação específica.

Contudo, restaria se saber se o art. 138 do CTN teria o condão de excluir a multa de mora na hipótese em que não houve o pagamento do tributo, mas a compensação como forma de extinção do crédito tributário.

O entendimento desta Relatora é no sentido de que art. 138 do CTN abriga somente uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, qual seja, o pagamento, mas não as outras modalidades mencionadas no art. 156 do CTN.

Essa matéria já foi submetida a este Colegiado no Acórdão nº 3402-005.981– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 29 de novembro de 2018, sob a relatoria desta Conselheira, tendo sido assim decidido:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CABIMENTO.

Às declarações de compensação (PER/DCOMP) não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

No art. 156 do CTN são descritas formas distintas de extinção do crédito tributário, sendo, prerrogativa somente do legislador, em situações expressamente especificadas, eventualmente conferir o mesmo tratamento jurídico a tais institutos. Contudo, esse não é o caso do art. 138 do CTN, no qual a referência tão somente ao termo "pagamento" quer dizer que a denúncia espontânea não se aplica às demais modalidades de extinção do crédito tributário.

COMPENSAÇÃO. TRANSMISSÃO. APÓS VENCIMENTO. MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA.

Na compensação, a extinção do crédito tributário sob condição resolutória dá-se somente a partir da transmissão ou entrega da correspondente declaração, nos termos do art. 74, §§1º e 2º da Lei nº 9.430/96.

Não tendo sido os débitos fiscais pagos, nem compensados, antes do vencimento do tributo, estão sujeitos à multa de mora.

Recurso Voluntário negado Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

(...)

Dessa forma, no presente caso, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, utilizo como fundamento de decidir o Voto proferido no Acórdão nº 3402-005.981, no seguinte sentido:

VOTO

(...)

Nos termos do art. 156 do CTN, o pagamento (inciso I) e a compensação (inciso II) são modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que, no caso da compensação, nos termos do art. 74, §2º da Lei nº 9.430/96, a extinção se dá sob condição resolutória da ulterior homologação da compensação declarada. Na hipótese de não ocorrer a

homologação (tácita ou expressa) da compensação declarada, não há que se falar mais em extinção do crédito tributário, sendo cabível a cobrança dos débitos confessados.

Na hipótese de lançamento por homologação, tratada separadamente no inciso VII do art. 156 do CTN, o pagamento antecipado somente extinguirá o crédito tributário se for acompanhado da homologação tácita ou expressa da norma individual e concreta posta pelo contribuinte.

O Professor Paulo de Barros Carvalho bem diferencia o "pagamento" a que se refere o inciso I do art. 156 do CTN do "pagamento antecipado" de que trata o inciso VII, nos seguintes termos:

Não obstante o pagamento antecipado seja uma forma de pagamento, a legislação aplicável requer que ele se conjugue ao ato homologatório a ser realizado (comissivo ou omissivo) pela Administração Pública. Apenas dessa maneira dar-se-á por dissolvido o vínculo, diferentemente do que ocorre nos casos de pagamento de débito tributário constituído por lançamento, em que a conduta prestacional do devedor tem o condão de por fim, desde logo, à obrigação tributária.

No denominado "lançamento por homologação", quando ainda não ocorrida a homologação tácita ou expressa da norma individual e concreta posta pelo contribuinte, constatando o Fisco a inexatidão da atividade prévia por ele exercida, deverá apurar o montante suplementar do tributo devido e constituir o crédito tributário por lançamento de ofício supletivo, nos termos do art. 149 do CTN. Nessa hipótese, obviamente, a parcela do crédito tributário objeto do pagamento antecipado é considerada extinta por pagamento (parcial), vez que excluída do lançamento de ofício supletivo.

Dessa maneira, nos incisos I, II e VII do art. 156 do CTN, são descritas três formas distintas de extinção do crédito tributário, sendo, prerrogativa somente do legislador, em situações expressamente especificadas, conferir eventualmente o mesmo tratamento jurídico a tais institutos. Contudo, esse não é o caso do art. 138 do CTN, no qual a referência tão somente ao termo "pagamento" está a dizer que a denúncia espontânea não se aplica às demais modalidades de extinção do crédito tributário.

Nessa mesma linha, no voto vencedor do Redator Designado Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no Acórdão nº 1402-002.309 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 15 de setembro de 2016, restou esclarecido que às declarações de compensação (PER/DCOMP) não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que a extinção do crédito tributário por pagamento (art. 156, I, do CTN) não se confunde com a extinção por meio de compensação (art. 156, II do CTN):

(...)

Portanto, embora pagamento e compensação extingam o crédito tributário, cada um o faz com suas características e consequências peculiares: enquanto no pagamento não mais se discute a extinção do crédito tributário, na compensação extingue-se o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96), ou seja, a declaração de compensação pode ter seus efeitos revertidos pela autoridade administrativa.

O art. 138 do CTN, ao dispor que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, a meu ver, limitou a possibilidade de sua aplicação a uma das modalidades de extinção do crédito tributário, qual seja, o pagamento. Quisesse o legislador que outras hipóteses de extinção fossem aplicáveis para fins de denúncia espontânea, assim o teria feito expressamente.

Conforme abordado pelo i. Conselheiro Relator, a posição do STJ sobre o tema não é unânime.

Tanto assim que, posteriormente ao entendimento firmado no julgamento nos EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, sessão de 20/08/2015, citado no r. voto do i. Conselheiro Relator, a mesma Segunda Turma julgadora do STJ julgadora decidiu de modo divergente na apreciação do AgRg no REsp 1461757 / RS em sessão realizada no mês seguinte, dia 03/09/2015. Veja-se sua ementa:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2014/01481347 Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141)

Órgão Julgador T2 SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 03/09/2015 Data da Publicação/Fonte DJe 17/09/2015 Ementa:

(...)

3. "A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN".

(AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012)

4. Agravo regimental não provido.

(...)

No mesmo sentido, pronunciou-se a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9303-006.011– 3ª Turma, de 29 de novembro de 2017, sob voto condutor do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, nestes termos:

(...)

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito, Valcir Gassen (Suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(...)

VOTO

(...)

A matéria a ser decidida neste julgamento, como já dito, é somente se compensação (via Declaração de Compensação) equivale ou não a pagamento, para fins de cabimento ou não da cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal.

Para o pagamento, o tema não é mais passível de discussão no CARF (a teor do § 2º do art. 62 do seu Regimento Interno), haja vista que o Superior Tribunal de Justiça já decidiu a questão posta, no RE nº 1.149.022/SP (isto se o pagamento for realizado antes ou concomitantemente à confissão da dívida, conforme Súmula nº 360, também do STJ), em Acórdão submetido à sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do artigo 543-C da Lei nº 5.869, de 11/01/73, antigo Código de Processo Civil.

Já para a compensação, não existe decisão judicial ou súmula que vincule este Colegiado.

Como bem colocou a PGFN, pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário, conforme estabelece o Código Tributário Nacional (art. 156, I e II, já transcritos), recepcionado como lei complementar, a única capaz de estabelecer normas gerais sobre crédito tributário, como reza a nossa Constituição Federal (grifei):

(...)

Alega o contribuinte, em suas Contrarrazões, que o pagamento, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação –como a própria denominação desta forma de constituição diz –também está sujeito à condição de sua ulterior homologação. Mas o CTN diz algo mais a respeito (grifei):

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Assim, na compensação, é o valor confessado em DCOMP está sob condição resolutória de ulterior homologação, enquanto no pagamento, na realidade, é o que não foi quitado.

Isto está claro na lei. O § 1º do art. 150 do CTN fala “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”, enquanto o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 fala em “sua ulterior homologação” Em termos simples: “pagou está pago”; se compensou, há cinco anos para a Administração decidir em que dimensão o crédito está extinto, até o limite compensado.

Não se pode equiparar, então, homologação do lançamento com homologação da Declaração de Compensação.

(...)

São formas de extinção distintas, com conseqüências distintas. Não há dúvida. Assim, não se pode aplicar a mesma jurisprudência de uma para a outra – ainda que o STJ já tenha feito isto, mas em decisão não vinculante (Resp nº 1.136.372/RS, citado pelo contribuinte).

(...)

Ex positis, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(...)

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto ao argumento de que não teria ocorrido a "extemporaneidade no pagamento" do tributo devido, vez que os débitos e créditos objeto de compensação referem-se a tributos atinentes ao mesmo período de apuração e mesma data de vencimento.

Ocorre que, na hipótese de compensação, a extinção do crédito tributário sob condição resolutória, dá-se somente a partir da transmissão ou entrega da correspondente declaração, nos termos do art. 74, §§1º e 2º da Lei nº 9.430/96:

(...)

Dessa forma, não tendo sido os débitos pagos no prazo da legislação específica, nem tampouco sido considerados extintos antes do vencimento do tributo pela transmissão da declaração de compensação tempestiva, estão sujeitos à multa de mora, nos termos do art. 61 e 74, §§1º, 2º e 14 da Lei nº 9.430/96 e do art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004:

(...)

Com efeito, no caso, houve a incidência da multa de mora em face de o débito não ter sido pago no prazo da legislação específica, nem tampouco sido considerado extinto antes do vencimento do tributo pela transmissão da declaração de compensação tempestiva, sendo que tal multa não poderia ser excluída pela denúncia espontânea, pois não houve pagamento do débito, mas a sua extinção por compensação.

Assim, pelos mesmos fundamentos acima, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Considerando os mesmos fundamentos expostos no r. voto acima reproduzido, impõe-se o não reconhecimento do instituto da denúncia espontânea, devendo ser mantida a decisão recorrida.

Por fim, diante da manutenção da multa de mora sobre os débitos declarados, igualmente dever ser afastado o argumento da Recorrente sobre o efeito confiscatório de sua exigibilidade pelo atraso no cumprimento da obrigação principal, assim como não há que se falar em ofensa aos Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade. Neste caso, aplica-se a Súmula CARF nº 02<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

É o voto vencedor.

*(assinado digitalmente)*

Pedro Sousa Bispo – Redator Designado.