



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



|                    |                              |
|--------------------|------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>19647.004709/2005-20</b>  |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9101-007.382 – CSRF/1ª TURMA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 22 de julho de 2025          |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO CONTRIBUINTE     |
| <b>RECORRENTE</b>  | TELERN CELULAR S/A           |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL             |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 1998

RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA. SÚMULA CARF N. 203. NÃO CABIMENTO.

Não cabe recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Tadeu Matosinho Machado** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luís Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Especial (fls. 2105/2118), interposto pela contribuinte acima identificada com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do **Acórdão nº 1402-004.527**, proferido em 10 de março de 2020 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, e que posteriormente veio a ser integrado pelo Acórdão de embargos nº **1402-006.308**, de 15 de dezembro de 2002.

Por meio do Acórdão nº **1402-004.524** (fls. 2041/2059), o Colegiado negou provimento ao Recurso Voluntário interposto neste processo, conforme ementa e parte dispositiva que seguem abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no Código Tributário Nacional.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos a Relatora e os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Luciano Bernart que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Evandro Correa Dias.

Cientificada da decisão recorrida, a Contribuinte opôs os Embargos de Declaração de fls. 2079/2081, admitidos nos termos do Despacho de fls. 2089/2091. Os embargos foram acolhidos, sem efeitos infringentes, restando a decisão consubstanciada pelo **Acórdão de embargos nº 1402-006.308** (fls. 2093/2098),

Cientificada do Acórdão de embargos em 15 de maio de 2023, (fl. 2175) a contribuinte apresentou o **Recurso Especial** na mesma data, (fl. 2103), no qual suscita a existência de divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

- **Matéria nº 1: aplicação da denúncia espontânea na compensação;**
- **Matéria nº 2: ilegalidade na imputação proporcional.**

O recurso especial foi admitido pelo presidente da Câmara *a quo*, apenas quanto a primeira matéria, nos termos do despacho de admissibilidade (fls. 2250/2260), *verbis*:

[...]

**Análise da demonstração da divergência - 1ª matéria: aplicação da denúncia espontânea na compensação**

Com o objetivo de sustentar a existência de divergência jurisprudencial quanto a esta matéria, a Recorrente apresentou a argumentação abaixo reproduzida com os destaques do original:

**II – DA APLICAÇÃO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA NA COMPENSAÇÃO.**

**II.I – DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL QUE AUTORIZA O PROCESSAMENTO DO RECURSO ESPECIAL.**

Em relação à denúncia espontânea na compensação, o aresto recorrido (Acórdão n. 1402-004.527) restou assim ementado:

*“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.”*

Em sentido contrário, entendeu a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF. Essa a ementa do julgado:

*“COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PER/DCOMP. CONFIGURAÇÃO DE PAGAMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXONERAÇÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.*

*A compensação tributária, efetivada pelo contribuinte por meio de PER/DCOMP, constitui sistemática que acarreta num encontro de contas, tendo como resultado a extinção de duas obrigações contrapostas: relação jurídica tributária, em que o contribuinte tem débito perante o Fisco; e relação jurídica de restituição de indébito ou ressarcimento, na qual o contribuinte tem direito a crédito a ser pago pelo Fisco (artigo 170, CTN e artigo 74 da Lei n. 9.430/96). Há, portanto, concomitante pagamento de tributo e restituição do indébito ou ressarcimento do tributo. **Ou seja, na compensação***

***tributária há sim pagamento, de modo que é figura passível de ser abrangida pelo benefício da denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos termos do artigo 138 do CTN” (Ac. 3402-008.190. Rel. Thais De Laurentiis Galkowicz. DJ: 24/03/2021 – Doc. 01 - destacamos).***

Ademais, vale mencionar que o posicionamento acima já foi, inclusive, adotado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n. 9101-004.636, de 15 de janeiro de 2020, cuja ementa segue transcrita:

***“DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF. CTN, ART. 138. Caracteriza-se como denúncia espontânea, na forma do artigo 138, do CTN, a hipótese em que o contribuinte apresenta PER/DCOMP, com efeitos de confissão de dívida, posteriormente à declaração original do débito em DCTF” (Doc. 02 - destacamos).***

O acórdão recorrido, portanto, entendeu pela inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea para a compensação, ao passo que as r. decisões paradigmas entenderam de forma contrária, possibilitando, na compensação, o benefício da denúncia espontânea com a exclusão da multa de mora.

Nesse sentido, vejamos no quadro abaixo, o cotejo entre o acórdão recorrido e um dos paradigmas (Ac. 3402-008.190), de modo a revelar a efetiva divergência de entendimento necessário ao conhecimento do presente recurso:

[...] *omissis*

Também em relação ao precedente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais a divergência é patente, visto que o paradigma é claro em afirmar que a compensação deve ser equiparada ao pagamento e sua homologação deve garantir a exclusão da multa moratória, de modo que o contribuinte faz jus ao instituto da denúncia espontânea. Nesse caso, inclusive, o fato de os débitos terem sido declarados previamente em DCTF não seria impeditivo para que a posterior compensação fosse equiparada ao pagamento para fins da denúncia espontânea.

Percebe-se, assim, que a decisão recorrida adotou solução diversa da orientação dos precedentes colacionados como paradigmas, o que caracteriza a necessária divergência jurisprudencial e demanda o conhecimento do presente apelo especial nesse ponto.

Conforme se infere a partir da leitura da argumentação acima reproduzida, a Recorrente alega que o Colegiado recorrido teria adotado entendimento que diverge da interpretação que prevaleceu em casos semelhantes, nos **Acórdãos nº 3402-008.190 e nº 9101-004.636**, acerca da possibilidade de configuração de denúncia espontânea na compensação.

Em análise ao inteiro teor do Acórdão recorrido e dos paradigmas, entendo que assiste razão à Recorrente quando afirma que existe uma divergência jurisprudencial em torno do tema.

No caso do **primeiro paradigma (Acórdão nº 3402-008.190)**, foi reconhecida a possibilidade de configuração de denúncia espontânea na compensação tributária sob circunstância ainda mais precária (digamos assim) que aquela encontrada no presente caso. Isso porque, naquele caso, o contribuinte já se encontrava sob fiscalização quando apresentou as declarações de compensação. Ainda assim, no referido paradigma, foi reconhecida a possibilidade de configuração de denúncia espontânea na compensação, nos seguintes termos:

Inicialmente, cabe pontuar alguns fatos: o primeiro ato de ofício dirigido à fiscalizada foi o Termo de Intimação, fls. 17/18, datado de 21/05/2013, **tendo o contribuinte sido cientificado em 29/05/2013**, aviso de recepção às fls. 19. Nos termos do inciso I, art. 7º, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), o referido documento deflagrou o início da fiscalização.

Como indicado pelo autuante, ainda no curso da fiscalização, no dia 12/06/2013 foram efetuados três recolhimentos via Darf, cópia dos documentos anexados às fls. 30/32, código de receita 5856 (Cofins Não-Cumulativa). **Em 17/06/2013 o contribuinte entregou à RFB diversos PER/DCOMP**, em que pretende compensar créditos em seu nome com débitos da Contribuição ao PIS e da Cofins, períodos de apuração junho, julho, setembro, outubro e novembro de 2009, fls. 33/106.

**Tais recolhimentos foram efetuados, portanto, no prazo de 20 (vinte) dias estabelecido no art. 47 da Lei n. 9.430/96, acrescidos somente de juros de mora, não tendo o contribuinte efetuado qualquer recolhimento a título de multa moratória.**

Daí vem a questão a ser respondida por este Colegiado: é possível a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea às compensações tributárias, de modo a impedir a incidência de multas sobre os valores compensados?

[...]

**Daí a problemática que deu origem a presente divergência: ao impor que haja "pagamento", o CTN impede que compensações** efetuadas pelos contribuintes (através de PER/DCOMP, no caso dos presentes autos) também sejam enquadradas como denúncia espontânea, para fins de eximir o sujeito passivo do pagamento da multa moratória, haja vista que o artigo 156 do mesmo Codex, ao tratar das formas pelas quais há extinção do crédito tributário, separou o "pagamento" (inciso I) da "compensação" (inciso II)?

**Entendo que não.**

Em primeiro lugar em razão do próprio conceito de compensação tributária, qual seja, sistemática que acarreta num encontro de contas, tendo como resultado a extinção de duas obrigações contrapostas: relação jurídica tributária, em que o contribuinte tem débito perante o Fisco; e relação jurídica de restituição de indébito ou ressarcimento, na qual o contribuinte tem direito a crédito a ser pago pelo Fisco, até o limite que se equivalerem (artigo 170, CTN e artigo 74 da Lei n. 9.430/96). **Há, portanto, concomitante pagamento de tributo e restituição do indébito ou ressarcimento do tributo. Ou seja, na compensação tributária há sim pagamento**, com o único diferencial de que tal pagamento ocorre simultaneamente com a restituição ou ressarcimento de tributos, de modo que tal encontro de contas se anulam mutuamente.

[...]

Imperioso, portanto, reconhecer o direito do contribuinte a se valer do benefício da denúncia espontânea *in casu*. Qualquer julgamento em sentido contrário, ao meu sentir, representaria afronta à finalidade do artigo 138 do CTN. Afinal, o contribuinte que apura créditos e débitos, apresentando PER/DCOMP está se adiantando à qualquer fiscalização no que diz respeito àquele determinado débito tributário, efetuando seu pagamento por meio da compensação, exatamente como apregoa a disciplina da denúncia espontânea e merecendo, por isso, não sofrer as penalidades impostas pela lei pelo não pagamento de tributo.

Assim, estende-se o benefício da denúncia espontânea para a exoneração da multa moratória.

[...]

(destaques ora acrescentados)

Como se nota, no primeiro paradigma restou assentado que é imperioso reconhecer o direito do contribuinte a se valer do benefício da denúncia espontânea também no caso da compensação, diversamente do entendimento que prevaleceu no Acórdão recorrido.

Da mesma forma, entendo que também no **segundo paradigma (Acórdão nº 9101-004.636)** evidencia-se a divergência jurisprudencial ora suscitada.

No caso, tratava-se de julgamento de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face de decisão de turma ordinária do CARF que havia reconhecido que “a compensação é hipótese de extinção do crédito tributário contida na acepção do termo ‘pagamento’ insito no art. 138 do CTN”. Ao final do julgamento, foi negado provimento ao recurso especial fazendário, sendo mantida a decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF.

No Acórdão ora apontado como paradigma, adotou-se como razão de decidir a fundamentação esposada na decisão então ali recorrida, nos seguintes termos:

O vocábulo “pagamento” constante no artigo 138, do CTN deve ser compreendido como a relação obrigacional em que o sujeito passivo deve transferir recursos de seu patrimônio para adimplir um débito que o sujeito ativo, por sua vez, tenha o direito de receber. **Deste modo, seja o pagamento feito através de recolhimento via DARF, ou por compensação de débitos com créditos mediante procedimento prescrito em lei, a relação jurídico-tributária – juntamente com seu objeto, o crédito – será extinta pois subentender-se-á que houve “pagamento” do tributo**, ou seja, subentende-se que o sujeito passivo se desincumbiu de seu dever, enquanto o sujeito ativo viu realizado um direito seu.

(...)

Portanto, tendo por claro que **a compensação é hipótese de extinção do crédito tributário contida na acepção do termo “pagamento” ínsito no art. 138 do CTN**, entendo que a parcela extinta por meio de compensação, espontaneamente, enquadra-se ao instituto da denúncia espontânea.

[...]

(destaques ora acrescentados)

Resta evidenciada, portanto, a divergência jurisprudencial ora suscitada também quanto ao segundo paradigma (Acórdão nº 9101-004.636).

E uma vez atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja dado seguimento à matéria nº 1: aplicação da denúncia espontânea na compensação.

[...]

### Conclusão

Encerrado o exame de admissibilidade, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja:

- **dado seguimento** ao recurso especial quanto à Matéria nº 1: aplicação da denúncia espontânea na compensação;
- **negado seguimento** ao recurso especial quanto à Matéria nº 2: ilegalidade na imputação proporcional.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos arts. 18, inciso III, 67 e 68 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, resolvo **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, nos seguintes termos:

- **dar seguimento** ao recurso especial quanto à Matéria nº 1: aplicação da denúncia espontânea na compensação;

- **negar seguimento** ao recurso especial quanto à Matéria nº 2: ilegalidade na imputação proporcional.

[...]

A contribuinte apresentou agravo contra a admissibilidade apenas parcial do seu recurso, tendo sido rejeitado nos termos do despacho do presidente da CSRF (fls. 2277/2279).

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional em 05/11/2024 (fl. 2286), foram apresentadas contrarrazões (fls. 2287/2293) em 06/11/2024, nas quais sustenta que a extinção do débito por meio de compensação não é meio hábil para configurar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN que exige o pagamento total do tributo não declarado. A final requer que o recurso seja improvido.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, Relator

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

Não obstante, o acórdão recorrido adotou o entendimento posteriormente consubstanciado na Súmula CARF nº 203, aprovada em 26.09.2024 e com vigência a partir de 04.10.2024, que assim dispõe:

A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

Nos termos do art. 118, §3º, do Regimento Interno do CARF – RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023<sup>1</sup>, não cabe recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Pelo exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial do sujeito passivo.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Tadeu Matosinho Machado**

<sup>1</sup> Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. (...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

ACÓRDÃO 9101-007.382 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 19647.004709/2005-20

DOCUMENTO VALIDADO