



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



**Processo nº** 10380.901399/2006-78  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-013.148 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 12 de abril de 2022  
**Recorrente** M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2001

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO APRESENTADA EM ATRASO. ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. DENUNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138, DO CTN). NÃO OCORRÊNCIA.**

A compensação é forma distinta da extinção do crédito tributário pelo pagamento, cuja não homologação somente pode atingir a parcela que deixou de ser paga (art. 150, § 6º, do CTN), enquanto, na primeira, a extinção se dá sob condição resolutória de homologação do valor compensado. Como o instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN e a jurisprudência vinculante do STJ demandam o pagamento, stricto sensu, ainda anterior ou concomitantemente à confissão da dívida, cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock

Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão 3401-009.083, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, negou-lhe provimento.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2001

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não comprovada violação das disposições contidas no Decreto no 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do despacho decisório proferido pela unidade jurisdicionante.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2001

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INOCORRÊNCIA. MULTA DE MORA DEVIDA.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça editou Precedente Vinculante (REsp no 1.149.022/SP) reconhecendo o afastamento das multas de caráter moratório pela denúncia espontânea da infração.

Não obstante, para caracterizar 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.”

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência jurisprudencial quanto à matéria “*Compensação e equivalência a pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea.*”

Em despacho às fls. 491 a 494, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, requerendo a negativa do provimento ao recurso.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo, pois atendidos os requisitos constantes do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/215 com alterações posteriores. O que concordo com o exame de admissibilidade, eis que somente do confronto entre os arestos, é de se comprovar a divergência.

Quanto ao mérito, vê-se que o cerne da lide se resume a equiparação das modalidades de extinção do crédito tributário, especificamente compensação com pagamento, para fins de aplicação da tese da denúncia espontânea ao presente caso. Eis o art. 138 do CTN (destaques meus):

*“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.”*

Para melhor direcionar o meu entendimento, importante recordar:

- Trata-se de despacho decisório que homologou em parte a compensação dos débitos tributários declarados na DCOMP;
- A homologação parcial decorreu da falta de recolhimento de multa de mora, vez que o contribuinte adotou a tese da denúncia espontânea nesse caso – eis que entregou a DCOMP antes da apresentação da DCTF retificadora.

Resta assim, inegável, que houve a extinção de parte do débito com a homologação parcial, vez que a Receita Federal do Brasil homologou parcialmente a declaração de compensação, considerando que faltava o recolhimento da multa. Inegável, assim, que houve a quitação total do débito, com a homologação, se adotarmos a tese da denúncia espontânea. Tal informação é relevante, considerando o decidido pelo STJ, em sede de Recurso Repetitivo (Grifos meus):

*"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO*

*PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.*

*1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (**sujeito a lançamento por homologação**) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, **cuja quitação se dá concomitantemente.***

2. *Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel.*

*Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).*

3. *É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).*

4. *Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.*

5. *In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o*

*Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."*

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

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

Vê-se que o STJ traz que 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.**

**O STJ traz o termo recolhido integralmente, e não pago integralmente,** além de mencionar a palavra quitação. Por óbvio, vez que o que se deve considerar para a aplicação do art. 18 do CTN é a quitação – extinção do débito. E, no presente caso, ocorreu.

A compensação tem o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento: ambos surtem o efeito imediato de extinção do crédito tributário e estão sujeitos, igualmente, à homologação pela autoridade fiscal.

Frise-se tal entendimento a Nota Técnica Cosit 1 – que aplico, ainda que “extinta”:

“[...]

*Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação*

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

*compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.  
[...]*

Cabe considerar ainda o decidido pelo STJ que decidiu que “**compensação**” se equiparava a “**pagamento**” – Resp 1.122.131/SC:

*“TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9º. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA SSP - 1669290v7 12 HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTE. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.*

*[...]*

*Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito). Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9º. da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade ex officio, como se deu neste caso (2/6/16)” (REsp 1122131/SC, relator: ministro Napoleão Nunes Maia Filho, primeira turma, data do julgamento: 24/5/16, data da publicação/fonte: DJe 2/6/16, g.n.).”*

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

## Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênias para manifestar entendimento divergente, por chegar na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto à análise da seguinte matéria: **“Compensação e a equivalência ao pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea.”**

O processo trata de Despacho Decisório que homologou em parte a compensação dos débitos tributários declarados na DCOMP. A homologação parcial decorreu da falta de recolhimento de multa de mora, vez que o Contribuinte adotou a tese da denúncia espontânea nesse caso – eis que entregou a DCOMP antes da apresentação da DCTF retificadora.

Na divergência apresentada pelo Contribuinte, apresenta a possibilidade de a realização da compensação equiparar-se ao pagamento para efeitos da aplicação da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN.

Como é cediço, a restituição de tributos (ou indébito tributário) é tratado no CTN (Lei n.º 5.172, de 1966), nos artigos 165 a 169, na Seção III, que trata do pagamento indevido, sendo o direito do contribuinte de requerer a devolução de quantias indevidamente recolhidas a título de tributos. Veja-se:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a **modalidade do seu pagamento**, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: (...). Grifei

Diferente do que apregoa o Contribuinte, pagamento e compensação, são institutos distintos, embora tenham, de fato, como efeito em comum a extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156 do CTN.

Art. 156. **Extinguem** o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III. (...).

E, o próprio CTN, diferencia os dois institutos (pagamento e compensação), disciplinando o pagamento na Sessão II, arts. 157 a 164, enquanto na Sessão IV, arts. 170 a 174, disciplina todas as demais modalidades de extinção do crédito tributário, sendo a compensação tratada nos arts. 170 e 170-A.



Como se vê, 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, de 1996), ou seja, a Declaração de Compensação pode ter seus efeitos revertidos pela autoridade administrativa.

Nesse diapasão, existem definições legais sobre as formas em que se dá o pagamento (em moeda corrente, cheque ou vale postal, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico) e de que a restituição só é cabível em caso de pagamento indevido. Nessa toada, resta evidente que não existe previsão legal para restituição de nenhuma outra modalidade de extinção do crédito tributário.

Outro ponto importante de se ressaltar é que a partir do pagamento indevido, não se estará mais falando de tributo, se exclui a relação com o fato gerador da obrigação tributária, passando simplesmente existir um crédito com direito à restituição a quem pagou indevidamente.

E mais. Quanto à equivalência ou não da compensação ao pagamento para fins de “denúncia espontânea”, esta posição está consolidada nesta 3ª Turma da CSRF, como externada no recente Acórdão nº 9303-012.624, de 06/12/2021:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/03/2007

MULTA DE MORA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO APRESENTADA EM ATRASO, MAS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO, POIS AFASTADA SOMENTE EM CASO DE PAGAMENTO DE VALOR NÃO PREVIAMENTE CONFESSADO.

**A compensação é forma distinta da extinção do crédito tributário pelo pagamento**, cuja não homologação somente pode atingir a parcela que deixou de ser paga (art. 150, § 6º, do CTN), enquanto, na primeira, a extinção se dá sob condição resolutória de homologação do valor compensado. Como o instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN e a jurisprudência vinculante do STJ demandam o pagamento, *stricto sensu* ainda anterior ou concomitantemente à confissão da dívida (condição imposta somente por força de decisão judicial), cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso. (Grifei)

Também não é diferente a jurisprudência da 1ª Turma da CSRF, espelhada no recente Acórdão nº 9101-005.567, de 09/08/2021:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

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”.

Ressalta-se que, para o caso de **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 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015, novo Código de Processo Civil.

No entanto, no caso da **compensação**, não existe decisão judicial ou Súmula que vincule este Colegiado. No que tange à compensação, o *caput* do art. 170, claramente abre esta possibilidade, pois condiciona a compensação a que os créditos sejam líquidos e certos (o pagamento, naturalmente, é sempre líquido e certo). Por tanto, não há dúvidas, são formas de extinção distintas, com consequências distintas.

Assim, me alinho ao entendimento de que, para caracterizar a denúncia espontânea, o art. 138 do CTN exige-se a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral, de forma que não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de Declaração de Compensação.

Posto isso, não assiste razão à Contribuinte. Os fundamentos apresentados e aplicados pelo julgado atacado nesta matéria encontram-se corretos e não merecem reparos, considerando quem pelo art. 138 do CTN exige-se a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral, não se afastando a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de Declaração de Compensação, de forma que não há fundamento para o acolhimento da denúncia espontânea no caso.

### Conclusão

Ante ao acima exposto, voto por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, uma vez que a compensação não equivale ao pagamento, para efeito de caracterização da denúncia espontânea e, que isso não foi alterado com a publicação do REsp nº 1.149.022/SP, do STJ.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos