



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



**Processo nº** 10380.901399/2006-78  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3401-009.083 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de maio de 2021  
**Recorrente** M. DIAS BRANCO S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Ronaldo Souza Dias, Fernanda Vieira Kotzias, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

## Relatório

Trata-se de pedido de compensação de débitos com créditos oriundos de pagamento indevido ou a maior, no qual o crédito analisado foi considerado insuficiente, em razão de ter sido utilizado para extinguir débito devidamente constituído, homologando-se apenas parcialmente a compensação.

Por bem sintetizar o objeto da lide em discussão, reproduzo o Relatório da decisão de primeira instância (destaques nossos).

**“Trata o presente de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório que reconheceu o direito creditório apresentado, porém homologou parcialmente as compensações declaradas, em razão dos acréscimos legais incidentes sobre os débitos já vencidos por ocasião da transmissão da DCOMP.**

Tempestivamente o interessado manifestou sua inconformidade alegando, em síntese, que conforme a doutrina e jurisprudência citadas, não caberia distinção entre as modalidades de extinção do crédito tributário, como é o caso da compensação, que equivaleria ao pagamento previsto no artigo 138 do CTN, portanto, podendo ser aplicado a esta o instituto da denúncia espontânea, na medida que se enquadrada em todas condições necessárias, a multa não poderia ser exigida”.

O colegiado *a quo* entendeu por bem considerar improcedente a manifestação de inconformidade, afastando o entendimento utilizado pela impugnante relativo à denúncia espontânea. A decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/Ribeirão Preto) foi materializada por meio do Acórdão n.º 14-41.929 - 2ª Turma da DRJ/RPO (doc. fls. 088 a 093)<sup>1</sup>, assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 28/02/2003

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”.

Regularmente cientificada em 03/06/2013, como se observa no Termo de Ciência, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba - PR (doc. fls. 095), e inconformada com a decisão desfavorável em primeira instância, a Recorrente apresentou tempestivamente, em 01/07/2013, Recurso Voluntário (doc. fls. 097 a 108), por meio do qual contesta a decisão de primeira instância, basicamente repisando os argumentos já outrora apresentados por ocasião da Manifestação de Inconformidade. Alega, em síntese, que:

---

<sup>1</sup> Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

- a) em 31/10/2003, transmitiu Declaração de Compensação para o fim de compensar débitos de IPI com créditos do mesmo imposto decorrentes de pagamento a maior (DARF), e o procedimento de compensação/quitação foi efetuado posteriormente ao vencimento do débito, portanto, em atraso, mas o PER/DCOMP teria sido transmitido anteriormente a qualquer procedimento de fiscalização da Receita Federal e anteriormente à informação deste débito em DCTF, caracterizando a denúncia espontânea, motivo pelo qual não houve o acréscimo de multa de mora ao débito compensado;
- b) ao verificar a existência de declaração e recolhimento a menor, procedeu espontaneamente, sem qualquer intimação, notificação ou fiscalização, a quitação da diferença apurada, o que fez mediante a apresentação do referido PER/DCOMP, tendo posteriormente retificado a DCTF;
- c) não houve qualquer questionamento da Receita Federal ou da DRJ quanto ao valor do crédito fiscal compensado, cingindo-se a discussão à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea para fins de inexigibilidade da multa de mora;
- d) o Acórdão recorrido deve ser reformado *“diante da consolidada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Superior de Recursos Fiscais que AFASTA a incidência de multa de mora quando da caracterização da denúncia espontânea, ou seja, quando o contribuinte efetua a do débito em atraso com os respectivos juros de mora antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização voltada a verificar a regularidade do débito apurado, assim como, antes da entrega de declaração do débito ao Fisco”*;
- e) a inaplicabilidade da cobrança de multa de mora na configuração de denúncia espontânea é matéria objeto de recurso representativo de controvérsia (art. 543-C) Resp n.º 1.149.022, de aplicação imediata nos termos do art. 62-A do regimento interno do CARF; e
- f) a DCTF relativa ao 1º Trimestre, cujo débito teria sido considerado pela autoridade fiscal, seria a retificadora enviada em 03/11/2003 mas *“é a DCTF retificadora que traz a declaração do débito fiscal válida para a constituição do débito tributário — débito este que, destaque-se, originou a diferença de IPI recolhido por meio do PER/DCOMP que se pretende integralmente homologar”* e, assim, *“sendo a DCTF retificadora do 1º trimestre de 2003, entregue em 03/11/03 válida para fins de se considerar o débito declarado EM SUPERIOR ao inicialmente registrado (DCTF original), constata-se que o PER/DCOMP transmitido em 31/10/03 para quitar a diferença do débito apurado é ANTERIOR à declaração do débito tributário, sendo, portanto, incontestável tratar-se de hipótese de denúncia espontânea”*.

Com fulcro nas razões apostas em seu Recurso Voluntário, a recorrente espera a reforma da decisão proferida, requerendo, ao fim de seu apelo, que *“seja reformado o acórdão 14-41.929, para o fim de reconhecer a improcedência do Despacho Decisório que homologou apenas parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP n.º 00972.85038.311003.1.3.04-6720, diante da demonstrada aplicação da denúncia espontânea ao*

*caso em tela, devendo ser excluída a multa de mora exigida, homologando-se integralmente a compensação declarada”.*

A lide foi objeto de apreciação por este Conselho e, por meio da Resolução nº 3001-000.283, de 17 de outubro de 2019, achou por bem o colegiado converter o julgamento em diligência à unidade de origem, “*para que esta consulte seus sistemas de controle, verificando se houve a competente declaração e quais os dados correspondentes às DCTF Original e Retificadora associadas ao período de apuração relativo à fevereiro de 2003, analisando então as informações declaradas, a data de transmissão e seus reflexos na PER/DCOMP utilizada para aferir o crédito pleiteado”.*

Encaminhado o feito, a Equipe de Gestão do Crédito Tributário e do Direito Creditório da 3ª Região Fiscal – EQRAT 3 cumprida a demanda e prestou as informações requeridas, concluindo, por meio da Informação Fiscal nº 1.364/2020/SRRF03/EQAUD (doc. fls. 430 a 434), que “*s.m.j., deve ser reconhecido o direito do contribuinte, dado que a compensação foi efetuada antes da entrega da DCTF retificadora, conforme condição imposta. Como consequência, devem ser refeitos os cálculos realizados às fls. 91 para excluir a incidência de multa de mora do débito incluído no PER/DCOMP nº 00946.66005.090505.1.7.04-3812”* (grifei).

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

### *Admissibilidade do recurso*

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Há arguição preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

### *Preliminar de nulidade do Despacho Decisório*

A recorrente acusa a ocorrência de vícios no Despacho Decisório e defende a sua nulidade.

As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são declaradas com vistas a expurgar do mundo jurídico atos que tenham sido executados com vícios formais, ou seja, com ausência de condição ou requisito de forma indispensável à sua validade, ou com preterição do direito de defesa, quando se constata a ocorrência de inequívoco prejuízo à parte no exercício de seu direito de defesa.

Nulidades no processo administrativo fiscal são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de decisões ou despachos lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou dos quais resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte (*verbis* – grifos nossos):

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

Sob essa ótica, não vejo qualquer vício ou mácula que possa invalidar o Despacho Decisório de fls. 049 a 066), que denegou a compensação pleiteada.

A decisão foi emitida pela autoridade competente para reconhecer o crédito, à vista das informações extraídas das declarações preenchidas pela própria recorrente, e consignou de forma clara e objetiva os motivos pelos quais não homologou a compensação declarada. Não existe assim qualquer indício que denote vício irremediável.

Outrossim, a recorrente vem exercendo seu direito de defesa e já reverteu parcialmente as decisões que lhe foram desfavoráveis.

Vejo ainda que a arguição de nulidade do Despacho Decisório foi rebatida com propriedade pelo colegiado de piso (fls. 125 e ss. – destaques nossos):

“O sujeito passivo requereu a nulidade do despacho decisório por dois motivos: (i) **na manifestação de inconformidade, por, ter o Fisco incorrido em erro em seu sistema SIEF, trazendo prejuízo para o requerente;** (ii) **o resultado da diligencia ainda faz alterações no "quantum" a ser cobrado ao contribuinte e modificações nos fatores determinantes da não homologação do PER/DCOMP, o que desconfiguram integralmente a materialidade inicial do decisório.**

**Erro de entendimento ("error in iudicandum") em despacho decisório é motivo para reformá-lo, e não, para anulá-lo, por se tratar de matéria de mérito. Essa é a função precípua das sucessivas instâncias julgadoras no processo administrativo tributário.**

**Em sua primeira passagem por esta Delegacia de Julgamento, o relator, diante de dúvidas quanto à consistência dos dados entre o despacho decisório e o sistema SIEF/PER-DCOMP, propôs a conversão do julgamento em diligência justamente para a elucidação das informações ali apresentadas.**

Em resposta, a Unidade identificou perfeitamente quais débitos foram extintos com o pagamento de R\$271.780,23, conforme fl. 93, remanescendo, em seu final, o saldo devedor do requerente no valor de R\$773,68. De outro lado, para o débito de R\$9.564,66 (cód. 6912, PA 28/02/2003), o requerente acrescentou apenas juros Selic (R\$839,78), retirando dele qualquer penalidade moratória, conforme PER/DCOMP n.º 00946.66005.090505.1.7.04- 3812 (fl. 06). Da mesma forma, em seus cálculos apresentados por ocasião de suas contra-razões (fl. 107), o interessado não adicionou multa de mora a seus débitos, mas apenas juros Selic. Daí a razão para a diferença nos cálculos, o que, acarretou saldo devedor para o interessado.

Nesse passo, tanto o primeiro motivo invocado para anulação do ato administrativo, quanto o segundo revelam-se insuficientes em seu intuito, pois as irregularidades apontadas foram sanadas no parecer fiscal corroborado neste Voto. Repise-se que a correção de certo ato administrativo configura a própria razão de ser do processo administrativo tributário, desarraigado do ultraformalismo e atento à eficiência administrativa que veda a anulação de atos corrigíveis.

Portanto, presentes nos autos a imputação do crédito aos diversos débitos e PER/DCOMPs, e efetivado de acordo com a legislação de regência, não há falar em cerceamento do direito de defesa, não incidindo, pois, em nulidade. Isso porque a alocação do crédito ao PER/DCOMP n.º 00946.66005.090505.1.7.04-3812 consubstancia a motivação para homologar parcialmente a declaração de compensação. Se essa motivação incorreu em erro, trata-se de questão de mérito a ser definida no âmbito deste processo administrativo, não se prestando, pois, para implicar nulidade do presente decisório.

Demais disso, o sujeito passivo trouxe contra-razões em que se contrapôs ao parecer fiscal por meio de apresentação de planilha com sua metodologia de cálculo. Resumindo, o administrado não demonstrou, na espécie, a ocorrência de prejuízo concreto à sua defesa, causa necessária para anular certo ato”.

Por fim, também não vejo nenhum cerceamento por parte autoridade julgadora de primeira instância, pois a decisão de piso apontou de maneira clara e precisa todos os elementos que levaram a unidade jurisdicionante a concluir pela inexistência do direito ao crédito. Entendo ainda que está correto e bem fundamentado o Acórdão recorrido, ao concluir pela inexistência de nulidade no Despacho Decisório arguida pela impugnante e concluir pela homologação parcial do crédito pleiteado.

Improcedentes, portanto, as arguições de nulidade.

#### *Análise do mérito*

O litígio em tela versa sobre o inconformismo do contribuinte em face de Despacho Decisório que não homologou a compensação declarada pela recorrente sob a alegação de que os pagamentos informados teriam sido parcialmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente assim para a compensação dos débitos informados no PER/DCOMP, decisão parcialmente reformada pelo Acórdão recorrido.

O apelo foi considerado parcialmente procedente pela autoridade julgadora de primeira instância, por se entender que o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para as compensações pretendidas, uma vez que o direito creditório teria sido reconhecido nos moldes pretendidos pelo requerente, mas na quitação dos débitos exsurgiria uma diferença fundamental entre Fisco e administrado, qual seja: “*O Fisco imputa a multa de mora para débitos compensados após a data de vencimento. Já o contribuinte não o faz*”. Fundamentou-se a decisão, nos seguintes termos (fls. 126 e ss. – destaques nossos):

“Conforme relatado, o direito creditório foi reconhecido nos moldes pretendidos pelo requerente. Todavia, na quitação dos débitos, exsurge uma diferença fundamental entre Fisco e administrado.

O Fisco imputa a multa de mora para débitos compensados após a data de vencimento. Já o contribuinte não o faz.

Assim é que, para o débito de R\$9.564,66 (cód. 6912, PA 28/02/2003), o requerente apenas acrescentou juros Selic (R\$839,78), retirando dele qualquer penalidade moratória, conforme PER'DCOMP n.º 00946.66005.090505.1.7.04-3812 (fl. 06). Da mesma forma, em seus cálculos apresentados por ocasião de suas contra-razões (fl. 107), o interessado não adicionou multa de mora a seus débitos, mas apenas juros Selic.

(...)

Ocorre que o administrado, optando pela compensação, apenas ingressou com a DCOMP após o dia de vencimento do tributo, pelo que incorreu em multa moratória e

juros Selic. Noutro dizer, a multa moratória é cabível por atraso (mora) na extinção do tributo.

(...)

Logo, tendo em vista a legislação acima transcrita, **independente de seu caráter punitivo ou não, a multa de mora é aplicável diante de compensação extemporânea - apesar de voluntária - do contribuinte, ou seja, mesmo antes do início do procedimento de ofício promovido pelo fisco.** Noutras palavras, iniciada a ação fiscal, afastada fica a aplicabilidade da multa de mora, tornando-se devida a multa de ofício. Como se infere, o espaço jurídico de cada uma das multas está perfeitamente definido, não restando margem para hesitação”.

Neste momento da lide, como visto, o cerne da discussão está sobre a necessidade, ou não, do recolhimento da multa de mora pelo pagamento a destempo do tributo. A recorrente questiona a aplicação da multa de mora e requer que seja reconhecido o seu pagamento indevido pelo reconhecimento da ocorrência de denúncia espontânea.

A discordância se limita ao pagamento da multa de mora relativamente aos débitos quitados espontaneamente pela recorrente, mas a destempo, supostamente antes de quaisquer ações do Fisco para exigí-los, o que, segundo a empresa, afastaria a aplicação da multa moratória pelo fato de ter ocorrido a denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN.

Como bem apontou a empresa, a aplicação da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, na extinção de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, já foi objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 16/03/2015, por meio do REsp nº 1.149.022/SP<sup>2</sup>. No recurso, aquele

---

## <sup>2</sup> REsp nº 1.149.022/SP

“RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022 SP (2009/01341424) 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 impuntualidade do contribuinte.**

Tribunal Superior decidiu que não se aplica o instituto da denúncia espontânea aos débitos declarados pelo contribuinte nas respectivas DCTF e liquidados depois das datas de seus vencimentos, mas a denúncia espontânea ocorre quando o contribuinte retifica a declaração efetuada antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, noticiando a existência de diferença a maior, quitando-a concomitantemente.

A matéria já havia sido sumulada pelo próprio STJ, Súmula n.º 360, publicada no DJe de 8/9/2008, *verbis* (novamente grifei):

"Sumula STJ n.º 360

O benefício da denúncia espontânea **não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.**"

Tem-se no julgado, então, duas situações distintas, a saber:

- (1) o contribuinte declara parcialmente o débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) e efetua o respectivo pagamento integral; depois, antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, retifica a declaração efetuada noticiando a existência de diferença a maior, quitando-a concomitantemente – situação à qual se aplica o instituto da denúncia espontânea com a consequente exclusão da multa moratória; e
- (2) o contribuinte declara tributo sujeito a lançamento por homologação e efetua o correspondente pagamento, à vista ou parceladamente, fora do prazo de vencimento, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco – hipótese na qual não se caracteriza a denúncia espontânea (Sumula STJ n.º 360).

Como visto, a aplicação do REsp n.º 1.149.022/SP pressupõe, nas duas hipóteses nas quais trata da aplicação do instituto da denúncia espontânea, a existência da declaração prévia do tributo sujeito a lançamento por homologação e seu correspondente pagamento.

Analisando as informações trazidas aos autos, tem-se a informação da apresentação de uma Declaração de Compensação (n.º 0946.66005.090505.1.7.04-3812 - doc. fls. 038 a 043), elaborada com a utilização do Programa PER/DCOMP e transmitida em 09/05/2005, a qual retifica outra Declaração de Compensação (n.º 34802.78961.080803.1.3.04-4909, de 08/08/2003 - doc. fls. 050 a 007). As mencionadas declarações teriam sido formalizadas pela recorrente para quitar débitos da Contribuição para o PIS/PASEP relativos ao período de fevereiro/2003. Há ainda a informação da apresentação de DCTF Retificadora relativa ao 1º trimestre de 2003, que teria sido transmitida pela empresa após apurar e quitar a diferença do PIS referente ao período de fevereiro/2003.

Contudo, como relatado, a ausência de informações relativas às DCTF Original e Retificadora associada ao período, os valores declarados e a data de sua transmissão, levaram a Turma *a quo* a concluir pela realização de diligência à unidade de origem.

A Autoridade fiscal, por meio de Informação Fiscal constatou que a extinção do débito teria ocorrido por compensação efetuada antes da entrega da DCTF retificadora e, concluiu deveriam ser refeitos os cálculos realizados para excluir à incidência de multa de mora

---

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)."(grifei)

do débito incluído no PER/DCOMP no 00946.66005.090505.1.7.04-3812, nos seguintes termos (fls. 432 e ss. – grifos nossos):

“- Os PER/DCOMP 38904.26566.050603.1.3.04-8148 e 36332.60633.090505.1.7.04-7103 foram totalmente homologados pelos sistemas da RFB, estando correta a análise efetuada (itens 1, 2, 3 e 4 da Informação Fiscal contida às fls. 93 a 95):

1. Conforme consignado no Despacho Decisório (fls. 07), o contribuinte possuía, inicialmente, o seguinte crédito: R\$ 271.780,23 – R\$ 262.337,18 = R\$ 9.443,05.

2. Através do PER/DCOMP n.º 38904.26566.050603.1.3.04-8148, foi utilizado o valor de R\$ 1.125,92, remanescendo crédito na monta de R\$ 8.317,13.

3. Já o PER/DCOMP n.º 36332.60633090505.1.7.04-7103, ainda em análise eletrônica, reservou a quantia de R\$ 614,31, restando saldo de R\$ 7.702,82. Os dados acima informados constam das telas DOCUMENTOS DE ARRECADAÇÃO – CONSULTA (fls. 79) e PER/DCOMP – CONSULTA (fls. 80).

4. Através da Representação objeto do processo n.º 10380.720322/2008-61, apenso aos autos, foi apartada a importância original de R\$ 894,36, extraída do débito de PIS pleiteado no PER/DCOMP n.º 00946.66005.090505.1.7.04-3812, ora em exame, remanescendo saldo no seguinte montante: R\$ 9.564,66 – R\$ 894,36 = R\$ 8.670,30. Conforme extratos anexos às fls. 86/87, importa informar que o débito original de R\$ 894,36 já foi extinto por pagamento.

- Consulta ao Dossiê do Contribuinte no sistema Ação Fiscal (parcialmente copiado às fls. 409 a 412), não trouxe procedimento realizado com resultado para o PA sob análise.

- Assim, **resta perquirir se o contribuinte efetuou a compensação do débito antes da entrega de DCTF retificadora, condição para o gozo do benefício da espontaneidade com a exclusão da multa de mora, conforme decisão judicial.** Como datas relacionadas de transmissão/pagamentos relacionadas à presente análise, temos:

Direito Creditório/ pagamento DARF	DCTF retificadora com confissão de débito de PIS	Transmissão do PER/DCOMP 34802.78961.080803.1.3.04-4909 retificado pelo 00946.66005.090505.1.7.04-3812
28/01/2001	12/04/2004	05/06/2003

- Em consulta aos sistemas da RFB, **verificou-se, portanto, que a DCTF retificadora/cancelada n.º 0000.100.2004.11989438 contendo o débito que foi objeto de compensação foi entregue em 12/04/2004. Por sua vez, o PER/DCOMP n.º 34802.78961.080803.1.3.04-4909, posteriormente retificado pelo PER/DCOMP n.º 00946.66005.090505.1.7.04-3812 foi transmitido em data anterior: 08/08/2003.**

- Assim, s.m.j., **deve ser reconhecido o direito do contribuinte, dado que a compensação foi efetuada antes da entrega da DCTF retificadora, conforme condição imposta.** Como consequência, **devem ser refeitos os cálculos realizados às fls. 91 para excluir à incidência de multa de mora do débito** incluído no PER/DCOMP n.º 00946.66005.090505.1.7.04-3812:

**Compensação:**

**Crédito:** Recolhimento de 8109 (PIS/PASEP) em 28/12/2001 - R\$ 7.702,82  
**Débito:** 8109 (PIS/PASEP) vencido em 14/03/2003 - R\$ 8.670,30, com PER/DCOMP transmitido em 08/08/2003.

**Data de Valoração:** 08/08/2003 (Data do Pedido de Compensação via PER/DCOMP 34802.78961.080803.1.3.04-4909, retificado pelo 00946.66005.090505.1.7.04-3812.

**Correção do Crédito:**

Índice de correção do crédito: 1,3202 - R\$ 10.169,26  
Selic (12/2001 a 08/2003): 32,02 %

**Consolidação do Débito:**

Valor Total Consolidado: R\$ 9.431,55  
Principal: 8.670,30  
Juros SELIC (8,78%): R\$ 761,25

**Saldo de Débito: R\$ 0,00**

Nesses termos, a princípio a situação se subsumiria ao REsp nº 1.149.022/SP, mas, examinando com mais detalhe, vê-se que não é bem assim.

Apesar de pacificada a discussão sobre a possibilidade de reconhecimento de denúncia espontânea em débitos confessados em DCTF, o tema se torna polêmico e bastante discutido quando a extinção extemporânea do débito foi realizada por meio de DCOMP e não mediante o pagamento integral via DARF, caso dos autos.

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. Este entendimento encontra respaldo em diversos julgados deste Conselho e foi manifestado em Acórdão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9303-010.228 – CSRF / 3ª Turma, de 11/03/2020), *verbis*:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/07/2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige 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”.

Peço vênia para trazer os fundamentos utilizados no voto condutor daquele julgado, tomando como meus os argumentos utilizados pelo i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal (destaques no original):

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

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

*Retomando os fatos do presente processo, tem-se que o contribuinte não efetuou o pagamento dos débitos, mas efetuou a sua compensação.*

*No caso, trata-se de efetivamente efetuar a leitura correta do que dispõe o art. 138 do CTN:*

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, **acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido** e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

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

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

Como visto, é entendimento majoritário que pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário e, ainda que tenha o contribuinte confessado o débito por meio de declaração de compensação, esta confissão não veio acompanhada do pagamento e sim de uma compensação que dependerá sempre de sua homologação posterior, expressa ou tácita.

Esse entendimento tem sido mantido por esta c. Turma em decisões unânimes, das quais trago alguns julgados:

**“DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.**

*Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige 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.” (Acórdão nº 3401-007.366, de 17/02/2020, Conselheira Relatora Mara Cristina Sifuentes)*

**“DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO.**

*O Egrégio Superior Tribunal de Justiça editou Precedente Vinculante (Tema 385 - REsp 1149022/SP) reconhecendo o afastamento das multas de caráter moratório pela denúncia espontânea da infração.*

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

*O Legislador complementar elencou duas formas de exercício da denúncia espontânea (pagamento e depósito) e, dentre elas, não se encontra a compensação”. (Acórdão nº 3401-007.202, de 18/12/2019, Conselheiro Relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto)*

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

*A declaração de compensação não equivale a pagamento, para fins de caracterização da denúncia espontânea o art. 138 do CTN, devendo ser mantida a exigência da multa de mora quando não há extinção do crédito tributário confessado por meio de pagamento anterior, ou pelo menos concomitante, à confissão da dívida”. (Acórdão nº 3401-007.037, de 23/10/2019, Conselheira Relatora Fernanda Vieira Kotzias)*

Nesses termos, considerando que pelo art. 138 do CTN exige-se a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral, não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação, de forma não há fundamento para o acolhimento da denúncia espontânea, devendo ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

**Conclusões**

Diante do exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento do Recurso Voluntário do contribuinte, de rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche