



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



**Processo nº** 10980.900918/2008-83  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-001.388 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 12 de agosto de 2020  
**Recorrente** METSO PAPER SULAMERICANA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 28/02/2003

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

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, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, que lhe deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Luis Felipe de Barros Reche e Rodolfo Tsuboi.

### **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.

“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 enquadra 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:

- 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

<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.

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*”.

Tomando essas razões, 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*”.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

### **Competência para julgamento do feito**

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do

Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015<sup>2</sup>.

### ***Conhecimento do recurso***

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele tomo conhecimento.

Não há arguição de preliminares, de sorte que passo então à análise do mérito.

### ***Análise do mérito***

Cuida-se no presente processo de lide instaurada em decorrência do questionamento feito pelo sujeito passivo acerca de homologação parcial de compensação declarada no PER/DCOMP n.º 00972.85038.311003.1.3.04-6720, de 31/10/2003 (doc. fls. 004 a 010), por meio do qual a empresa pretendia compensar créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) decorrentes de pagamento a maior, com débitos do mesmo tributo relativos ao 1º decêndio de fevereiro de 2003, vencidos desde 20/02/2003.

A DRF/Curitiba-PR, após analisar as informações prestadas no documento acima identificado, reconheceu a procedência do crédito original informado no PER/DCOMP, reconhecendo integralmente o valor do crédito pretendido, mas considerou-o insuficiente para quitar os débitos informados no documento, homologando parcialmente a compensação declarada.

Inconformada, a recorrente questiona a aplicação da multa de mora e requer que seja homologada integralmente a compensação declarada pelo reconhecimento da ocorrência de denúncia espontânea. Vejamos.

O instituto da compensação está previsto no artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nos seguintes termos:

“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”.

---

<sup>2</sup> Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

(...)

Não se questiona nos autos o reconhecimento do direito ao crédito decorrente do pagamento a maior do IPI, como assevera a recorrente, visto que não há nenhum questionamento, seja do Despacho Decisório ou da decisão recorrida, a respeito do reconhecimento do crédito.

A discordância se limita ao pagamento da multa de mora relativamente aos débitos recolhidos 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 n.º 13.105, de 16/03/2015, por meio do REsp n.º 1.149.022/SP<sup>3</sup>. No recurso, aquele 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):

---

<sup>3</sup> **REsp n.º 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.**

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)

"Sumula STJ nº 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 nº 360).

Como visto, a aplicação do REsp nº 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, a menor ou integral.

Analisando as informações trazidas aos autos, vê-se que a contribuinte realizou o pagamento do débito de IPI, com vencimento em 20/02/2003, por meio de DCOMP transmitida em 31/10/2003 e sem o recolhimento da Multa de Mora. De fato, como defende a recorrente, a quitação do débito se deu após a DCTF Original, transmitida em 09/05/2003, e antes da sua retificação, em 03/11/2003, com o recolhimento dos Juros de Mora.

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. O que se observa é que a extinção extemporânea do débito foi realizada por meio de DCOMP e não mediante o pagamento integral via DARF.

Me alinho ao entendimento dominante neste E. Conselho 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.

Ao contrário do que entende a recorrente, há como visto distinção entre as modalidades de extinção do crédito tributário. O mesmo entendimento foi aplicado em julgamento análogo e recente desta c. Turma, com voto condutor de lavra do i. Conselheiro Marcos Roberto da Silva (Acórdão nº 3001-001.291).

Nesses termos, como a quitação em atraso do débito ocorreu por meio de Declaração de Compensação, entendo que 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 para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche