



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



**Processo nº** 16143.000118/2010-23  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-014.698 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 22 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** BASF S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 31/07/2008

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXTINÇÃO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO POR COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária. Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário e Alexandre Freitas Costa votaram pelas conclusões, tão-somente em função da jurisprudência assentada no âmbito do STJ.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.698 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 16143.000118/2010-23

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3401-008.936**, de 25/03/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

### Breve síntese do processo

O processo trata de Declaração de Compensação - **PER/DCOMP**, por meio da qual o interessado comunicou em **31/07/2008** extinção de débitos de CIDE, sob condição resolutória, com aproveitamento de crédito do tipo pagamento indevido/a maior de DARF recolhido em tal data. O Contribuinte informa débitos com vencimento em datas anteriores à data de transmissão da DCOMP e não declara valor a título de multa de mora.

A DERAT/São Paulo/SP, emitiu **Despacho Decisório** Eletrônico de homologação parcial da compensação declarada, considerando que o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados no PER/DCOMP (a multa de mora - considerada devida não foi compensada).

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade**, alegando, em breve síntese, que: (a) ao revisar sua contabilidade fiscal apurou crédito tributário, em valores que não haviam sido recolhidos, nem declarados em época própria; (b) os débitos compensados não haviam sido declarados e não estavam sob fiscalização, razão pela qual houve denúncia espontânea no presente caso, não sendo devida multa de mora, nos termos do art. 138 do CTN; (c) a extinção do crédito tributário via compensação ou em espécie tem o mesmo efeito para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN c/c art. 156 I e II do CTN; e (d) verifica-se que nesse caso não se aplica a Súmula n.º 360 editada pelo Superior Tribunal de Justiça.

O recurso foi apresentado à **DRJ no Rio de Janeiro/RJ**, que julgou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, mantendo integralmente o Despacho Decisório. Na decisão, o colegiado decidiu que a compensação de débito confessado a destempo, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização com ele relacionado, não caracteriza a denúncia espontânea, hipótese esta que exige o pagamento integral do débito declarado.

Cientificado do Acórdão da DRJ/RJ, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, endossando os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade, destacando que: (a) a PGFN já reconheceu, por meio dos Atos Declaratórios PGFN n.º 04/2011 e n.º 08/2011, que nos casos em que há denúncia espontânea devem ser excluídas todas as multas, inclusive a de mora, nos termos do art. 138 do CTN; (b) a RFB está vinculada aos entendimentos exarados pelos AD da PGFN, e (c) os requisitos da denúncia espontânea dispostos no art. 138 do CTN foram preenchidos no caso presente.

No julgamento do Recurso Voluntário, com decisão consubstanciada no Acórdão n.º 3401-008.936, de 25/03/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do CARF, **negou-se provimento** ao Recurso Voluntário. Na decisão, o

colegiado assentou que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que 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.

#### **Da matéria submetida à CSRF**

Cientificado do Acórdão do CARF, o **Contribuinte** apresentou **Recurso Especial** apontando divergência jurisprudencial quanto “à possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea para afastar a multa de mora nos casos em que a extinção do tributo não se dá por pagamento, mas sim por compensação”. Indicou, como paradigmas, os Acórdãos n.º 9303-011.117 e n.º 1301-003.691.

No Acórdão **recorrido**, o colegiado entendeu que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou entendimento sobre o tema, segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária. De outro lado, nos Acórdãos **paradigmas**, os julgadores entenderam que a compensação (via Declaração de Compensação) considera-se como equivalente a pagamento, devendo ser afastada a cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal, como é o caso dos presentes autos.

No **Exame de Admissibilidade**, entendeu-se que restou demonstrada a divergência, e, com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial da 4ª **Câmara** / 3ª Seção do CARF, de 31/08/2022, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara/3ª Seção do CARF, foi **dado seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade, a **Fazenda Nacional** apresentou suas **Contrarrrazões**, pugnando para que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo-se o teor do Acórdão recorrido, uma vez que a compensação de débito confessado a destempo, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização com ele relacionado, não caracteriza a denúncia espontânea, hipótese esta que exige o pagamento integral do débito declarado.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 19/01/2023, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 9303-014.698 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 16143.000118/2010-23

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

### Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo **Contribuinte** é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial – 3ª Seção de julgamento - **4ª Câmara**, de 31 de agosto de 2022, exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 201 a 204), sendo evidente a demonstração da divergência jurisprudencial, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Assim, cabe o **conhecimento do Recurso Especial**.

### Do mérito

A matéria trazida à cognição deste colegiado uniformizador de jurisprudência interpretativa diz respeito à possibilidade (ou não) de aplicação do instituto da denúncia espontânea para afastar a multa de mora nos casos em que há compensação, em vez de pagamento dos tributos devidos.

No acórdão recorrido decidiu-se que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária.

No recurso especial, o Contribuinte argumenta que, o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, foi criado para o contribuinte que perceba eventuais equívocos na sua apuração, e os regularize antes de detectados pelo Fisco, sendo neste caso a sua boa-fé premiada com a exclusão das penalidades, inclusive a multa de mora.

Entende o Contribuinte que como os débitos foram declarados, precedendo a qualquer procedimento fiscalizatório da RFB, a multa moratória estaria excluída por força do instituto da denúncia espontânea, previsto no 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.” (*grifo nosso*)

Entretanto, a simples leitura do dispositivo legal dá conta de que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade dos tributos se acompanhada do pagamento, instituto notoriamente distinto da compensação, no Direito Tributário.

O tema é bem conhecido deste tribunal administrativo, e assentado no âmbito do Poder Judiciário. Esta Câmara Superior apreciou a mesma matéria, recentemente, e unanimemente decidiu:

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), ao passo que, 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* (anterior ou concomitantemente à confissão da dívida), cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso, conforme jurisprudência consolidada** do mesmo STJ (AgInt nos EDcl nos EREsp nº 1.657.437/RS e AgInt no Agravo em REsp nº 1.687.605/RJ). (Acórdão 9303-014.401, Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira, unânime, sessão de 21.set.2023) (*grifo nosso*)

No âmbito do STJ, é assentada a distinção entre compensação e pagamento, para efeitos de configuração de denúncia espontânea:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que 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. Precedentes. (AgInt nos EDcl nos EREsp 1.657.437/RS, Relator Min. Gurgel de Faria, DJe 17/10/2018) (*grifo nosso*)

A jurisprudência do STJ está tão consolidada que as decisões passaram a ser monocráticas, conforme se vê no AgInt no AREsp nº 1.687.605/RJ (DJe 03/12/2020):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE EM CASO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE. 1. A Primeira Seção desta Corte **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).

#### RELATÓRIO

A agravante insurge-se contra a decisão agravada alegando a impossibilidade de julgamento monocrático de tema ainda não firmado em súmula ou em recurso especial repetitivo, o que afasta a aplicação do art. 932, IV, do CPC/2015.

#### (...) VOTO

Com efeito, a Primeira Seção desta Corte **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, Primeira Seção, DJe 17.10.2018. Nesse sentido também: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. NÃO OCORRÊNCIA. (...) II - O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária. Nesse sentido: AgInt nos EDcl nos EREsp n. 1.657.437/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 12/9/2018, DJe 17/10/2018 e REsp n. 1.569.050/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 5/12/2017, DJe 13/12/2017.III - Agravo interno improvido. (AgInt no REsp 1.720.601/CE, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 7/6/2019). Portanto, **correta a decisão agravada ao aplicar a Súmula n. 568/STJ: “O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema”.** (grifo nosso)

O tema aqui tratado, com decisão consolidada no STJ e unânime no âmbito desta Turma da CSRF já mereceria, inclusive, a proposição de súmula pacificadora, no rito previsto no art. 124 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023).

Portanto, deve ser negado provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte.

#### Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan