



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.729711/2012-72
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.401 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2023
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008

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), 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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.401 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10166.729711/2012-72

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 683 a 691), contra o Acórdão nº 1402-003.600, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF (fls. 651 a 660), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

O instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN não pode ser aplicado aos casos de compensação tributária, que depende de posterior homologação, pois não equivalente a um pagamento. Em consequência, mantém-se a multa moratória imposta pela fiscalização.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 712 a 717), defende o contribuinte que, para fins de denúncia espontânea do art. 138 do CTN, afastando a multa de mora, a compensação equivale a pagamento.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 712 a 284).

É o Relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

Quanto ao **conhecimento**, a divergência é patente, na própria ementa do Acórdão paradigma nº 9101-003.687, de 07/08/2018, a qual reproduzo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

Assim, preenchidos todos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No mérito, a matéria a ser decidida neste julgamento é se compensação (via Declaração de Compensação) equivale ou não a pagamento, para fins de denúncia espontânea, ou seja, o cabimento ou não da cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal.

Para o 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 543-C da Lei nº 5.869, de 11/01/73, antigo Código de Processo Civil.

Quanto à compensação, a jurisprudência consolidada do STJ é no sentido de que não deve haver essa equivalência:

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) (grifou-se)

A Jurisprudência 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”. (grifou-se)

Assim decidiu esta Turma em diversos julgamentos realizados na Sessão de dezembro/2022, conforme Acórdão nº 9303-013.616, de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2014

MULTA DE MORA. DÉBITOS. PAGAMENTOS A DESTEMPO. DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

Incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, **aos casos de compensação tributária**. Isso 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, em consequência, a incidência de juros e multa moratórios. Precedentes do STJ. (grifou-se)

Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário, conforme estabelece o Código Tributário Nacional (art. 156, I e II), recepcionado como lei complementar, a única capaz de estabelecer normas gerais sobre crédito tributário, como reza a nossa Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Vejamos o que o CTN estabelece sobre compensação:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Note-se que a lei ordinária (ou mesmo norma administrativa) pode disciplinar o instituto da compensação.

Sob a égide do art. 66 da Lei nº 8.383/91, a compensação só poderia ser efetuada “entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie”.

Em sua redação original, o art. 74 da Lei nº 9.430/96 passou a permitir a compensação entre tributos de espécies diferentes, mediante requerimento à Secretaria da Receita Federal, sob a forma de Pedido de Compensação, inicialmente sem prazo para ser analisado.

Com a mudança da redação do referido artigo 74, pela Lei nº 10.637/2002, a compensação passou a ser feita mediante Declaração de Compensação (*in casu*, elaborada em meio eletrônico, via Sistema PER/DCOMP). Vejamos o que diz a Lei nº 9.430/96:

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.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

É recorrente a argumentação de que o pagamento, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação – como a própria denominação desta forma de constituição diz –, também está sujeito à condição de sua ulterior homologação. Mas o CTN diz algo mais a respeito:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior **serão**, porém, **considerados na apuração do saldo porventura devido** e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. (grifou-se)

Assim, na compensação, é o valor confessado em DCOMP está sob condição resolutória de ulterior homologação, enquanto no pagamento, na realidade, é o que não foi quitado.

Isso resta claro na lei. O § 1º do art. 150 do CTN prescreve “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”, enquanto o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 determina em “sua ulterior homologação” Ou seja, “pagou está pago”; se compensou, há o prazo de cinco anos para a Administração decidir em que dimensão o crédito está extinto, até o limite compensado.

Não se pode equiparar, então, homologação do lançamento com homologação da Declaração de Compensação.

Poder-se-ia ainda ser invocar o parágrafo único do art. 156 do CTN para afirmar que é lei ordinária que determina estes efeitos. Vejamos o que prescreve o aludido dispositivo:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

(...)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Não se concebe irregularidade sobre o que foi efetivamente recolhido aos cofres públicos. Se lei dispusesse de outra forma, seria frontalmente contrária ao prescrito no § 3º do art. 150 do CTN, que determina que o pagamento sempre será “abatido” do valor devido (o que poderia haver é a verificação de que o pagamento foi indevido ou a maior, o que gera, “independentemente de prévio protesto”, o direito à restituição desta parcela, conforme art. 165, também do CTN).

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).

São formas de extinção distintas, com consequências distintas. Não há dúvida.

À vista do exposto, voto **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira