



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10675.900217/2012-84
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-006.311 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2019
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente MERCANTIL REGIONAL DE TRATORES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 28/02/2009

RECURSOS. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EFEITO TRANSLATIVO.

A profundidade do efeito devolutivo do recurso (efeito translativo) abrange matéria examinável de ofício, bem como questões acessórias, incidentais ou de mérito que se relacionarem àquilo que foi impugnado (objeto litigioso).

No âmbito do processo administrativo fiscal, o efeito translativo dos recursos pode também ser aplicado, nos termos do art. 15 do CPC, eis que não há qualquer incompatibilidade com o disposto nos art. 17 e 42 do Decreto nº 70.235/72.

No caso, embora o julgador *a quo* não tenha se pronunciado propriamente sobre a questão de que o art. 138 do CTN abriga somente a hipótese de pagamento; trata-se de matéria que se relaciona diretamente àquilo que foi impugnado, que pode ser apreciada pelo tribunal *ad quem* como fundamento para a solução do objeto litigioso recursal em face do efeito translativo do recurso.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CABIMENTO.

Às declarações de compensação (PER/DComp) não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

No art. 156 do CTN são descritas formas distintas de extinção do crédito tributário, sendo, prerrogativa somente do legislador, em situações expressamente especificadas, eventualmente conferir o mesmo tratamento jurídico a tais institutos. Contudo, esse não é o caso do art. 138 do CTN, no qual a referência tão somente ao termo "pagamento" quer dizer que a denúncia espontânea não se aplica às demais modalidades de extinção do crédito tributário.

COMPENSAÇÃO. TRANSMISSÃO. APÓS VENCIMENTO. MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA.

Na compensação, a extinção do crédito tributário sob condição resolutória dá-se somente a partir da transmissão ou entrega da correspondente declaração, nos termos do art. 74, §§1º e 2º da Lei nº 9.430/96.

Não tendo sido os débitos fiscais pagos, nem compensados, antes do vencimento do tributo, estão sujeitos à multa de mora.

Recurso Voluntário negado

Direito Creditório não reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e a Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Cynthia Elena de Campos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Versam os autos sobre Dcomp – Declaração de Compensação de crédito de Contribuição para a Seguridade Social - Cofins, referente a pagamento efetuado indevidamente ou ao maior no período de apuração fevereiro de 2009, no valor de R\$ 6.507,42, com débito de IRPJ, incidente em julho de 2009, transmitido através do PER/Dcomp nº 11636.99414.310809.1.3.04-4104. O crédito já havia sido utilizado no PER/Dcomp inicial nº 07231.24112.110809.1.3.04-6072.

A autoridade administrativa não homologou a compensação, tendo em vista que o pagamento indicado no PER/Dcomp como origem do direito creditório não teria qualquer saldo disponível para amortizar o débito.

Cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese: a) suspensão da exigibilidade do débito objeto da compensação (art. 151,

III do CTN); b) configuração da denúncia espontânea; e c) necessidade de exclusão da multa de mora.

A Delegacia de Julgamento não acolheu os argumentos da manifestante, sob os seguintes fundamentos principais:

- Ocorre que tendo o PER/Dcomp inicial, nº 07231.24112.110809.1.3.04-6072 sido transmitido em 11/08/2009, e, portanto, após o vencimento dos débitos, houve incidência de juros de mora e de multa de mora. Deste modo, o pagamento foi suficiente para amortizar os débitos da Dcomp inicial, mas não restou saldo disponível para liquidar o débito da Dcomp nº 11636.99414.310809.1.3.04-4104.

- Os acréscimos moratórios estão previstos no artigo 61 da Lei nº 9.430/96. Portanto, quando o recolhimento é intempestivo, a incidência da multa moratória é determinada por lei, e é devida inclusive quando ocorre denúncia espontânea.

- Sempre que se verifique pagamento efetuado após o vencimento do prazo, é devida a multa de mora, que não tem natureza de sanção ou penalidade, e sim de indenização pelo atraso no pagamento.

- Quanto à Súmula 360 do STJ, a extinção do crédito tributário pela compensação ocorreu concomitantemente com sua confissão por meio do próprio PER/DCOMP. Como o PER/Dcomp foi transmitido em 11/08/2009, e, portanto, após o vencimento do tributo (31/07/2009), há incidência de multa moratória.

Cientificada dessa decisão em 07/07/2014, a interessada interpôs o recurso voluntário em 28/07/2014, repisando as alegações da manifestação de inconformidade acerca do cabimento da denúncia espontânea e da não incidência da multa de mora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Não há controvérsia acerca do fato de que é cabível a suspensão da exigibilidade do crédito tributário relativamente aos débitos confessados pela contribuinte na declaração de compensação, como já esclarecido pela DRJ:

Realmente, aplica-se à manifestação de inconformidade o disposto no inc. III do art. 151 do Código Tributário Nacional – CTN, ou seja, sua apresentação suspende a exigibilidade do crédito tributário, até que ocorra o julgamento, conforme § 11 do art. 74 da Lei 9.430/96, incluído pelo art. 17 da Lei nº 10.833/2003:

A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

É verdade também, como alega a recorrente, que o entendimento acerca da impossibilidade de exclusão da multa de mora no instituto da denúncia espontânea já foi superado pela jurisprudência pacífica do STJ¹, o que foi objeto do PARECER PGFN/CRJ/Nº 2113 /2011², que vincula a própria Receita Federal nos atos de sua competência por força do art. 19 da Lei nº 10.522/2002.

Também não se desconhece que o STJ, em julgamentos realizados na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, acolheu a tese de que configura denúncia espontânea a confissão do contribuinte acerca do débito em atraso, inclusive em DCTF original ou retificadora, apresentada posteriormente ou concomitantemente ao pagamento do tributo devido e dos juros de mora, desde que não efetuada após qualquer procedimento de ofício.³

Contudo a questão acerca da configuração ou não da denúncia espontânea nas declarações de compensação é matéria que ainda não está pacificada, não existindo decisão judicial ou súmula que vincule o CARF em suas decisões.

No caso, não houve declaração prévia do débito compensado, ou seja, ele não constou em DCTF anteriormente à transmissão da Dcomp, como informado pela recorrente.

Sobre a multa de mora, ocorre que, como a transmissão da declaração de compensação ocorreu em 11/08/2009 e o débito vencera em 31/07/2009, teria que ser observado o disposto no art. 61 e 74, §§1º, 2º e 14 da Lei nº 9.430/96 e do art. 36 da Instrução Normativa SRF nº 900/2008, abaixo transcritos:

Lei nº 9.430/96

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a

¹ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. 1. O art. 138 do CTN não estabelece distinção entre a multa moratória e a punitiva, de modo que ambas são excluídas pela denúncia espontânea. Precedentes. 2. Recurso especial não conhecido. (RESP - RECURSO ESPECIAL – 922206, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE DATA:22/08/2008)

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. LEI 8.212/91, ART. 35, I. COMPATIBILIDADE COM O ART. 138 DO CTN. 1. É desnecessário fazer distinção entre multa moratória e multa punitiva, visto que ambas são excluídas em caso de configuração da denúncia espontânea. Precedentes. 2. O art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação anterior à dada pela Lei 11.941/2009, era inteiramente compatível com o instituto previsto no art. 138 do CTN. 3. Recurso especial a que se nega provimento. (RESP - RECURSO ESPECIAL – 774058, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJE DATA:15/10/2009)

Nesse mesmo sentido: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel. min. Humberto Martins.

² PARECER PGFN/CRJ/Nº 2113 /2011:

Denúncia espontânea. Exclusão da multa moratória. Inexistência de distinção entre multa moratória e multa punitiva, visto que ambas são excluídas em caso de configuração da denúncia espontânea. Inteligência do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Possibilidade de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não contestar, não interpor recursos e desistir dos já interpostos, quanto à matéria sob análise. Necessidade de autorização do(a) Sr(a). Procurador(a)-Geral da Fazenda Nacional e aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

³ REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010
REsp 962.379/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008

partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

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.

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

(...)

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008 (Publicado(a) no DOU de 31/12/2008) (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1300, de 20 de novembro de 2012)

Art. 36. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 72 e 73 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação.

§ 1º A compensação total ou parcial de tributo administrado pela RFB será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

§ 2º Havendo acréscimo de juros sobre o crédito, a compensação será efetuada com a utilização do crédito e dos juros compensatórios na mesma proporção.

§ 3º Aplicam-se à compensação da multa de ofício as reduções de que trata o art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, salvo os casos excepcionados em legislação específica.

Contudo, restaria se saber se o art. 138 do CTN teria o condão de excluir a multa de mora na hipótese em que não houve o pagamento do tributo, mas a compensação como forma de extinção do crédito tributário.

Argumenta a recorrente que, como teria entregue sua DCTF após o "pagamento do tributo", deveria se beneficiar da exoneração da multa de mora na denúncia espontânea, conforme entendimento veiculado na Súmula nº 360 do STJ, nestes termos: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

No caso, embora a confissão do débito com o Fisco tenha ocorrido com a transmissão da declaração de compensação e não anteriormente, de forma que a Súmula nº 360 do STJ não seria, em si, óbice à pretensão da recorrente. No entendimento desta Relatora, a questão relevante é que o art. 138 do CTN abriga somente uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, qual seja, o pagamento, mas não as outras modalidades mencionadas no art. 156 do CTN.

Essa matéria foi recentemente submetida a este Colegiado no Acórdão nº Acórdão nº 3402-005.981– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 29 de novembro de 2018, sob a relatoria desta Conselheira, tendo sido assim decidido:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CABIMENTO.

Às declarações de compensação (PER/DCOMP) não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

No art. 156 do CTN são descritas formas distintas de extinção do crédito tributário, sendo, prerrogativa somente do legislador, em situações expressamente especificadas, eventualmente conferir o mesmo tratamento jurídico a tais institutos. Contudo, esse não é o caso do art. 138 do CTN, no qual a referência tão somente ao termo "pagamento" quer dizer que a denúncia espontânea não se aplica às demais modalidades de extinção do crédito tributário.

COMPENSAÇÃO. TRANSMISSÃO. APÓS VENCIMENTO. MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA.

Na compensação, a extinção do crédito tributário sob condição resolutória dá-se somente a partir da transmissão ou entrega da correspondente declaração, nos termos do art. 74, §§1º e 2º da Lei nº 9.430/96.

Não tendo sido os débitos fiscais pagos, nem compensados, antes do vencimento do tributo, estão sujeitos à multa de mora.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

(...)

Dessa forma, no presente caso, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, utilizo como fundamento de decidir o Voto proferido no Acórdão nº 3402-005.981, no seguinte sentido:

VOTO

(...)

Nos termos do art. 156 do CTN, o pagamento (inciso I) e a compensação (inciso II) são modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que, no caso da compensação, nos termos do art. 74, §2º da Lei nº 9.430/96, a extinção se dá sob condição resolutória da ulterior homologação da compensação declarada. Na hipótese de não ocorrer a homologação (tácita ou expressa) da compensação declarada, não há que se falar mais em extinção do crédito tributário, sendo cabível a cobrança dos débitos confessados.

Na hipótese de lançamento por homologação, tratada separadamente no inciso VII do art. 156 do CTN, o pagamento antecipado somente extinguirá o crédito tributário se for acompanhado da homologação tácita ou expressa da norma individual e concreta posta pelo contribuinte.

O Professor Paulo de Barros Carvalho⁴ bem diferencia o "pagamento" a que se refere o inciso I do art. 156 do CTN do "pagamento antecipado" de que trata o inciso VII, nos seguintes termos:

Não obstante o pagamento antecipado seja uma forma de pagamento, a legislação aplicável requer que ele se conjugue ao ato homologatório a ser realizado (comissiva ou omissivamente) pela Administração Pública. Apenas dessa maneira dar-se-á por dissolvido o vínculo, diferentemente do que ocorre nos casos de

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 490.

pagamento de débito tributário constituído por lançamento, em que a conduta prestacional do devedor tem o condão de por fim, desde logo, à obrigação tributária.

No denominado "lançamento por homologação", quando ainda não ocorrida a homologação tácita ou expressa da norma individual e concreta posta pelo contribuinte, constatando o Fisco a inexatidão da atividade prévia por ele exercida, deverá apurar o montante suplementar do tributo devido e constituir o crédito tributário por lançamento de ofício supletivo, nos termos do art. 149 do CTN. Nessa hipótese, obviamente, a parcela do crédito tributário objeto do pagamento antecipado é considerada extinta por pagamento (parcial), vez que excluída do lançamento de ofício supletivo.

Dessa maneira, nos incisos I, II e VII do art. 156 do CTN, são descritas três formas distintas de extinção do crédito tributário, sendo, prerrogativa somente do legislador, em situações expressamente especificadas, conferir eventualmente o mesmo tratamento jurídico a tais institutos. Contudo, esse não é o caso do art. 138 do CTN, no qual a referência tão somente ao termo "pagamento" está a dizer que a denúncia espontânea não se aplica às demais modalidades de extinção do crédito tributário.

Nessa mesma linha, no voto vencedor do Redator Designado Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no Acórdão nº 1402-002.309 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 15 de setembro de 2016, restou esclarecido que às declarações de compensação (PER/DCOMP) não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que 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 9.430/96), ou seja, a declaração de compensação pode ter seus efeitos revertidos pela autoridade administrativa.

*O art. 138 do CTN, ao dispor que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, **do pagamento** do tributo devido e dos juros de mora, a meu ver, limitou a possibilidade de sua aplicação a uma das modalidades de extinção do crédito tributário, qual seja, o pagamento. Quisesse o legislador que outras hipóteses de extinção fossem aplicáveis para fins de denúncia espontânea, assim o teria feito expressamente.*

Conforme abordado pelo i. Conselheiro Relator, a posição do STJ sobre o tema não é unânime.

Tanto assim que, posteriormente ao entendimento firmado no julgamento nos EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, sessão de 20/08/2015, citado no r. voto do i. Conselheiro Relator, a mesma Segunda Turma julgadora do STJ julgadora decidiu de modo divergente na apreciação do AgRg no REsp 1461757 / RS em sessão realizada no mês seguinte, dia 03/09/2015. Veja-se sua ementa:

*AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2014/01481347
Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141)*

*Órgão Julgador T2 SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 03/09/2015
Data da Publicação/Fonte DJe 17/09/2015 Ementa:*

(...)

3. "A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o

contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN".

(AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012)

4. Agravo regimental não provido.

(...)

No mesmo sentido, pronunciou-se a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9303-006.011– 3ª Turma, de 29 de novembro de 2017, sob voto condutor do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, nestes termos:

(...)

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito, Valcir Gassen (Suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(...)

VOTO

(...)

A matéria a ser decidida neste julgamento, como já dito, é somente se compensação (via Declaração de Compensação) equivale ou não a pagamento, para fins de 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.

Já para a compensação, não existe decisão judicial ou súmula que vincule este Colegiado.

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

(...)

Alega o contribuinte, em suas Contrarrazões, 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 (grifei):

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.

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.

Isto está claro na lei. O § 1º do art. 150 do CTN fala “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”, enquanto o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 fala em “sua ulterior homologação”. Em termos simples: “pagou está pago”; se compensou, há 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.

(...)

São formas de extinção distintas, com conseqüências distintas. Não há dúvida. Assim, não se pode aplicar a mesma jurisprudência de uma para a outra - ainda que o STJ já tenha feito isto, mas em decisão não vinculante (Resp nº 1.136.372/RS, citado pelo contribuinte).

(...)

Ex positis, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(...)

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto ao argumento de que não teria ocorrido a "extemporaneidade no pagamento" do tributo devido, vez que os débitos e créditos objeto de compensação referem-se a tributos atinentes ao mesmo período de apuração e mesma data de vencimento.

Ocorre que, na hipótese de compensação, a extinção do crédito tributário sob condição resolutória, dá-se somente a partir da transmissão ou entrega da correspondente declaração, nos termos do art. 74, §§1º e 2º da Lei nº 9.430/96:

(...)

Dessa forma, não tendo sido os débitos pagos no prazo da legislação específica, nem tampouco sido considerados extintos antes do vencimento do tributo pela transmissão da declaração de compensação tempestiva, estão sujeitos à multa de mora, nos termos do art. 61 e 74, §§1º, 2º e 14 da Lei nº 9.430/96 e do art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004:

(...)

Com efeito, no caso, houve a incidência da multa de mora em face de o débito não ter sido pago no prazo da legislação específica, nem tampouco sido considerado extinto antes do vencimento do tributo pela transmissão da declaração de compensação tempestiva, sendo que tal multa não poderia ser excluída pela denúncia espontânea, pois não houve pagamento do débito, mas a sua extinção por compensação.

Por fim, há que se esclarecer que a análise por parte deste Colegiado na forma efetuada acima está em consonância com o *efeito translativo dos recursos* (efeito devolutivo na dimensão vertical ou de profundidade), como ensinam Didier Jr. e Cunha⁵:

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão ad quem para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão ad quem para julgar. (...)

(...)

A profundidade do efeito devolutivo abrange: a) questões examináveis de ofício (art. 485, §3º, CPC); b) questões que, não sendo examináveis de ofício,

⁵ DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de direito processual civil - Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. v. 3. 14. ed. reform. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 169/172.

deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros legais), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa.

(...)

A extensão do efeito devolutivo determina os limites horizontais do recurso; a profundidade, os verticais. A extensão delimita *o que* se pode decidir; *a profundidade*, o material com o qual o órgão *ad quem* trabalhará para decidir a questão que lhe foi submetida. A extensão relaciona-se ao *objeto litigioso* do recurso (a questão principal do recurso); a profundidade, ao *objeto do conhecimento* do recurso, às questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* como fundamentos para a solução do objeto litigioso recursal.

É preciso, porém, fazer uma advertência: *o efeito devolutivo limita o efeito translativo, que é o seu aspecto vertical: o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. O recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.* Isso, aliás, está claro na parte final do §1º do art. 1.013 e no parágrafo único do art. 1.034, ambos do CPC. *Capítulo não impugnado transita em julgado e, por isso, não pode ser reexaminado pelo tribunal.* É por isso, também, que o art. 1.008 do CPC determina que somente haverá substituição da decisão recorrida pela decisão do recurso nos limites do que foi impugnado.

(...)

No âmbito do processo administrativo fiscal, o efeito translativo dos recursos pode também ser aplicado, nos termos do art. 15 do CPC, eis que não há qualquer incompatibilidade com o disposto nos art. 17 e 42 do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcritos:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Dessa forma, no presente caso, embora o julgador *a quo* não tenha se pronunciado propriamente sobre a questão de que o art. 138 do CTN abriga somente a hipótese de pagamento, mas não de compensação; trata-se de matéria que se relaciona diretamente àquilo que foi impugnado⁶, que pode ser apreciada pelo tribunal *ad quem* como fundamento para a solução do objeto litigioso recursal em face do efeito translativo do recurso.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

⁶ O objeto litigioso é a possibilidade de exclusão de multa de mora pela denúncia espontânea.

Processo nº 10675.900217/2012-84
Acórdão n.º **3402-006.311**

S3-C4T2
Fl. 222
