



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10680.724380/2010-01
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-009.273 – 3ª Turma
Sessão de 13 de agosto de 2019
Matéria Denúncia Espontânea - Multa de Mora - Compensação
Recorrente CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2005 a 28/02/2006

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), enquanto, 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* - ainda anterior ou concomitantemente à confissão da dívida (condição imposta somente por força de decisão judicial) -, cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge

Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 186 a 215), contra o Acórdão 3301-002.002, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 174 a 179), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

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.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 284 a 287), em apertada síntese, o contribuinte defende que:

- “*Ante a existência de crédito decorrente da apuração realizada equivocadamente na modalidade não-cumulativa, se pleiteou a compensação com débitos que também deveriam ter sido apurados anteriormente no regime cumulativo*”. Nesse contexto, o que teria ocorrido seria “*tão somente uma realocação de pagamentos de PIS/Pasep (Código 6912) e não um pagamento em atraso da contribuição*”;

- Quando da apresentação da DCOMP, os débitos ainda não haviam sido confessados, pois as DCTF Retificadoras foram apresentadas posteriormente;

- Seria então aplicável a jurisprudência do STJ pelo afastamento da multa de mora, em razão da caracterização da denúncia espontânea, ainda que por compensação (que, entende, para este fim, equivale a pagamento), antes do início de qualquer procedimento de fiscalização.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 289 a 295).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No **mérito**, nem seria cabível levar a discussão adiante se estivesse configurada uma simples “realocação” de pagamentos feitos equivocadamente sob o regime não-cumulativo (Código 6912) quando o deveriam ter sido feitos pelo cumulativo (Código 8109), no mesmo período de apuração.

No Voto Condutor do Acórdão recorrido registra-se que os períodos são posteriores, e é trazida ainda outra constatação fática basilar – a de que os débitos ainda não estavam confessados, razão pela qual transcrevo a íntegra do trecho que trata destas questões (fls. 177):

“Uma das razões pela qual a DRJ/Belo Horizonte julgou improcedente a manifestação de inconformidade, foi o fato apontado pelo relator do acórdão recorrido, de que o contribuinte já havia confessado os débitos objeto da compensação, por meio de DCTF, em data anterior à apresentação do PER/DCOMP, situação esta que já afastaria de plano a aplicação da Súmula STJ nº 360, pois de acordo com ela o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos declarados pagos a destempo.

Súmula STJ nº 360: *O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

No meu entender esta razão deve ser afastada, pois o contribuinte demonstra em seu recurso voluntário que efetivamente os débitos objeto do PER/DCOMP somente foram confessados em DCTF apresentadas em outubro/2008 e janeiro/2009 e, por sua vez, o PER/DCOMP foi apresentado em 03/10/2007. Assim indubitável concluir que a extinção do crédito tributário pela apresentação da compensação foi efetuada concomitantemente com sua confissão (neste caso, confessados por meio da apresentação do próprio PER/DCOMP).

Também deve ser afastado o entendimento esposado pelo contribuinte que esta compensação foi somente uma forma de correção do pagamento efetuado por meio de DARF no código 6912 (PIS/PASEP não-cumulativo) com DARF do código 8109 (PIS/PASEP cumulativa). Este entendimento não pode prevalecer pois o DARF pago a maior (código 6912) refere-se ao PIS/PASEP do fato gerador de junho/2005 e os débitos compensados são de 12/2005, 01/2006 e 02/2006. Portanto não é uma mera correção de DARF e sim a utilização do procedimento de compensação em seus estritos termos.

Quando da apresentação do PER/DCOMP, em 03/10/2007, os débitos compensados já estavam vencidos, sendo indubitável que o contribuinte os confessou nesta data. Assim há que se verificar, nesta situação, se é aplicável a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Da mesma forma que concluiu a instância *a quo*, então, a matéria a ser decidida neste julgamento é 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.

Esta Turma já se manifestou no sentido de que não há esta equivalência, conforme Acórdão nº 9303-006.011, de 29/11/2017, de minha lavra:

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), enquanto, 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 – ainda anterior ou concomitantemente à confissão da dívida (condição imposta somente por força de decisão judicial), cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso.

O mesmo entendimento está pacificado no STJ:

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)

Como bem colocou a PGFN e suas Contrarrazões, 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 – e até mesmo normas administrativas, podem 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”.

Já, 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.

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.

Alguém ainda poderia invocar o parágrafo único do art. 156 do CTN para dizer 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.

Concebe-se irregularidade sobre o que foi efetivamente recolhido aos cofres públicos ?? Por óbvio que não, e se a lei assim dispusesse, 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 constatação 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).

Já 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 conseqüências distintas. Não há dúvida. Assim, não se pode aplicar a mesma jurisprudência de uma para a outra.

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

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas