



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

Processo nº 10680.726867/2011-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.707 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria PER/DCOMP
Recorrente COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS - CEMIG
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/05/2004

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA

A extinção do crédito tributário por compensação, efetuada após o vencimento do débito, configura a mora do contribuinte, sendo cabível a aplicação de multa moratória.

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO

A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Como a compensação ainda depende de homologação, ela não se equipara ao pagamento para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea, por serem formas distintas de extinção do crédito tributário. Portanto, não se considera ocorrida a denúncia espontânea, quando o contribuinte compensa o débito mediante apresentação de DCOMP.

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 lhe deram provimento integral. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renato Vieira de Ávila (suplente convocado), Pedro Sousa Bispo, Waldir Navarro Bezerra (Presidente). Ausente, justificadamente, a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, substituída pelo conselheiro Renato Vieira de Ávila.

Relatório

Trata presente processo de análise de PER/DCOMP da Recorrente, originado de pagamento de COFINS alegadamente efetuado a maior.

A PER/DComp 04070.70988.310807.1.3.04-1160 foi transmitida em 31/08/2007, e a compensação declarada não foi homologada pela Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte/MG, sob o argumento de que o pagamento havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação (Despacho Decisório eletrônico de 07/10/2009 à fl. 101).

Depois da ciência do despacho decisório, o contribuinte retificou sua DCTF e apresentou sua manifestação de inconformidade, iniciando o litígio por meio do Processo nº 10680.935163/2009-01, alegando tratar-se de um erro de fato na apuração da contribuição do período de apuração de junho de 2004 e que, por engano, deixou de retificar a DCTF do 2º trimestre de 2004 em tempo hábil, comprovando os argumentos com a retificação feita tempestivamente na DACON.

Seus argumentos foram acatados pela 1ª Turma da DRJ/BHE que, por meio do Acórdão nº 02-33.397, sessão de 11/07/2011, decidiu pela procedência da manifestação de inconformidade, reconhecendo o direito creditório no valor original de R\$ 1.829.679,30 e determinando que a DRF operacionalizasse a compensação declarada até o limite do crédito reconhecido.

A DRF/BHE cientificou o contribuinte do Acórdão da DRJ, no qual informa que o saldo credor reconhecido pelo julgador de primeira instância era insuficiente para fazer face à totalidade dos débitos declarados na DCOMP, gerando assim, saldo a pagar.

Em 24/11/2011, o contribuinte apresentou sua inconformidade através de documento denominado “Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais” (fls. 153 a 164), alegando, em síntese, a não incidência de multa e juros de mora sobre os valores compensados, o que resultou na homologação apenas parcial dos débitos, por insuficiência do crédito reconhecido pela DRJ.

Com a apresentação da manifestação de inconformidade do contribuinte (documento denominado “Recurso Voluntário”), foi formalizado o presente processo para fins de julgamento, tendo em vista o encerramento do litígio do processo 10680.935.163/2009-01, cuja decisão final administrativa reconheceu o direito creditório ali analisado.

Em 26/02/2013, a 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento do CARF proferiu o Acórdão nº 3802-001.580 (fls. 216 a 221), onde decidiu por não conhecer do

Recurso Voluntário, com a orientação de que a petição fosse apreciada e decidida inicialmente pela autoridade da RFB de 1ª Instância.

Por meio do acórdão nº 02-51.558, de 25 de novembro de 2013 (fls. 224 a 229), a 1ª Turma da DRJ em Belo Horizonte, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, no que diz respeito à insuficiência do crédito para a compensação na DCOMP transmitida, em decorrência da incidência de multa de mora sobre os valores dos débitos informados na DCOMP transmitida anteriormente. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/05/2004

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. TRIBUTOS DA MESMA ESPÉCIE.

O aproveitamento do pagamento a maior de um débito para extinção de outros débitos, ainda que do mesmo tributo, só se faz por compensação, incidindo, portanto, os acréscimos legais devidos na compensação após o vencimento do débito.

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se considera ocorrida a denúncia espontânea, quando o contribuinte compensa o débito mediante apresentação de DCOMP.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Regularmente cientificado, o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário (fls.236 a 245), alegando a inexistência da mora e a configuração da denúncia espontânea pela compensação declarada.

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

O julgador *a quo* julgou improcedente a manifestação de inconformidade, e confirmou a insuficiência de crédito para as compensações pleiteadas, em decorrência da incidência de multa de mora sobre os valores dos débitos informados em DCOMP transmitida posteriormente ao vencimento do débito; considerou, ainda, que a improcedência de denúncia

espontânea, pela inexistência de pagamento, e sim, de compensação de débito mediante apresentação de DCOMP.

Preliminarmente, a Recorrente alega a impossibilidade de inovação no Acórdão recorrido, por entender que a DRJ/BHE trouxe inovação à matéria discutida, procedendo a um verdadeiro lançamento.

Não assiste razão à recorrente.

Nenhuma inovação foi trazida pelo julgador *a quo*, que apenas apreciou o alegado direito creditório requerido e o despacho decisório da DRF/BHE, quanto à incidência de multa de mora sobre os valores dos débitos informados na Dcomp. A decisão em nada extrapolou o ato da DRF de origem quanto à análise do direito creditório e a cobrança do saldo devedor remanescente da compensação efetuada.

No mérito, passamos à análise das compensações efetuadas.

Conforme relatado, a DRJ/BHE, por meio do Acórdão nº 02-33.397, reconheceu o direito creditório no valor original de R\$ 1.829.679,30, a título de COFINS recolhida em 15/06/2004.

Em 31/08/2007, a Recorrente por meio do PER/DCOMP em questão, pleiteou a compensação do crédito original com os seguintes débitos:

TRIBUTO	P.A	DATA VENC	VALOR ORIGINAL
COFINS	Set/2004	15/10/2004	386.239,56
COFINS	Out/2004	12/11/2004	841.767,26
COFINS	Nov/2004	15/12/2004	958.737,38

A divergência entre os valores apurados pela Autoridade Fiscal e pela Recorrente refere-se ao valor da multa de mora imputada à extinção do crédito tributário fora do prazo de vencimento. Dessa forma, o valor dos créditos não foram suficientes para liquidar a totalidade dos débitos informados, permanecendo um saldo residual que foi objeto de cobrança.

Reproduzo o extrato do processo 10680.936427/2009-36 (fl.199) com a compensação homologada e informação do saldo a ser pago pela interessada.

Processo nº 10680.726867/2011-00
Acórdão n.º 3402-005.707

S3-C4T2
Fl. 284

CT / EVENTOS / COMPONENTE

Recda	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Valor original	Valor multa	Valor do Principal	Valor da Multa	Multa moratória	Rep. Fisco
Extinções / Eventos / Saldo				Principal (Valor Referencial)	% multa	Situação do Saldo			
2172	09/2004	MENSAL	REAL	386.239,56		15/10/2004		S	N
Extinto - Compensação				386.239,56					
Saldo de Principal				0,00					
2172	10/2004	MENSAL	REAL	841.767,26		12/11/2004		S	N
Extinto - Compensação				841.767,26					
Saldo de Principal				0,00					
2172	11/2004	MENSAL	REAL	687.069,92		15/12/2004		S	N
Extinto - Compensação				446.995,04					
Saldo de Principal e Multa de Mora				240.074,88					
Existem componentes pendentes de compensação									

Créditos de Compensação utilizados (CCU) / CTs amortizados - Valor utilizado valorado de acordo com o tipo de crédito

Nº processo crédito	Valor do crédito original
10680-933.165/2009-58	1.829.679,30
CT 2172 PA 09/2004 Valor utilizado valorado	626.750,93
2172 10/2004	1.355.413,64
2172 11/2004	713.135,90

Para verificar a mora, devemos identificar a data de vencimento do crédito tributário e a data que o mesmo foi pretensamente extinto. Enquanto a compensação não for declarada, o débito que se pretende compensar encontra-se em aberto e, se a compensação se fizer depois do vencimento fixado em lei, a extinção do débito compensado terá sido com atraso. Sendo assim, para caracterizar a mora, há de se perquirir tão somente a data de vencimento do débito de COFINS compensado e a data da apresentação do PER/Dcomp.

No presente caso, constata-se que os débitos de COFINS informados na referida PER/DCOMP já se encontravam vencidos na data de transmissão da PER/DCOMP. A extinção dos débitos compensados se fez, portanto, com atraso, sendo cabível a multa de mora.

Dessa forma, o crédito original de não foi suficiente para compensar o débito informado na PER/DCOMP, resultando num saldo a pagar de R\$240.074,88, a ser acrescido de multa e juros.

A Recorrente alega a caracterização da denúncia espontânea, visto que a compensação, assim como o pagamento, extingue o crédito tributário, sendo aplicável o instituto em ambos os casos. Nesse entendimento, estaria regular o procedimento adotado em relação ao PER/DCOMP em questão, devendo ser excluída a multa moratória aplicada e homologada a compensação pleiteada.

Quanto à alegação de que teria ocorrido a denúncia espontânea, adoto como minhas razões de decidir os fundamentos do voto da lavra do i. Conselheiro Rodrigo Pôssas, no acórdão 9303-006.011, de 29/11/2017, no sentido de não aplicar a denúncia espontânea para compensação, cujo inteiro teor abaixo transcrevo:

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 543C 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):

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 (grifei):

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.

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.

Alguém 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.*

Pode haver 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 consequências 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).

Por fim, invoca o contribuinte ainda, em suas Contrarrazões, outro dispositivo legal, dizendo que “restou demonstrado que a extinção do crédito tributário deu-se antes de qualquer ato fiscalizatório, motivo pelo qual não há óbice para o reconhecimento da denúncia espontânea e, ainda que assim não fosse, deve ser aplicado o disposto no § 2º, do artigo 63 da Lei nº 9.430/96, pois o pagamento fora realizado dentro do prazo de 30 dias previsto na referida legislação”.

Observe-se que ele mesmo fala em pagamento. Ainda, vejamos o que diz a norma em questão:

Art. 63. *Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.*

(...)

§ 2º *A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.*

Não houve decisão judicial contrária à pretensão do contribuinte anteriormente à transmissão das DCOMP. Ele desistiu da ação, então não há que se falar nestes 30 dias, pois este prazo está a proteger a autora de uma incerteza que foge ao seu controle, e não de algo que ela mesmo optou por fazer.

No mesmo sentido decidiu a primeira turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão 9101-002.969, de 05 de julho de 2017, da lavra do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

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. (Jurisprudência das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça STJ).

A antiga 1ª Turma ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento também enfrentou o tema, aplicando o entendimento do STJ (AgRg no AREsp 174.514, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, data de julgamento 04/09/2012) no sentido de que seria possível ao contribuinte sanar o inadimplemento de crédito tributário, ainda que a destempo, sem que haja aplicação da sanção legal, desde que mediante PAGAMENTO, não compensação (**Acórdão nº 3101-001.631**, de 27 de março de 2014, Relator Conselheiro Luiz Roberto Domingo):

COMPENSAÇÃO A DESTEMPO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA DEVIDA.

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.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo.

É como voto.

(assinado com certificado digital)

Rodrigo Mineiro Fernandes

Declaração de Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Em sessão, busquei evidenciar que a matéria controversa no presente processo já foi decidida de forma contrária ao entendimento externado pelo I. Conselheiro

Relator. Com efeito, manifestações anteriores desta turma (no acórdão n. 3402.003.486, de 29/11/2016) e neste Conselho entendem pelo cabimento do instituto da denúncia espontânea por meio de compensação.

Por bem elucidar a questão, adoto aqui as razões veiculadas pelo Conselheiro Luís Flávio Neto na Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no Acórdão nº 9101-003.689, em sessão de 07/08/2018, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n. 9.784/99:

"O presente caso exige que se compreenda a hipótese de incidência do art. 138 do CTN, especialmente quanto à exigência de extinção do crédito tributário por meio de "pagamento" ou de "compensação".

O art. 138 do CTN possui a seguinte redação:

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.

O núcleo da presente discussão consiste em saber se o termo "pagamento", adotado pelo art. 138 do CTN (acima sublinhado), tem o sentido restritíssimo de "quitação em dinheiro" ou se contempla acepção mais ampla de adimplemento, abarcando, no caso, a compensação tributária.

De início, é necessário observar que o legislador nem sempre utiliza o vocábulo "pagamento" no sentido de quitação em dinheiro, valendo-se deste em sua acepção mais ampla de adimplemento. É o que se verifica em variados exemplos colhidos tanto de leis ordinárias como de leis complementares, conforme se passa a analisar antes de adentrar ao mérito em si do art. 138 do CTN.

Primeiramente, note-se a redação do art. 150 do CTN:

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.

Note-se que o CTN utilizou a dicção "antecipar o pagamento" no sentido de antecipar o adimplemento sem prévio exame da autoridade administrativa. Não há dúvidas que o contribuinte, mediante declaração e compensação regularmente levadas a termo, irá consumir o típico "lançamento por homologação" tutelado pelo art. 150 do CTN.

Nesse sentido, merecem destaque os seguintes julgados, proferidos pela Primeira e Segunda Turma do STJ, que consideram indiferente o adimplemento dar-se mediante pagamento em dinheiro ou compensação tributária para a incidência do art. 150 do CTN:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ART. 74 DA LEI 9.430/96. MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS: LEI 10.637/02 E LEI 10.833/03. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NOV/1998. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO DA COMPENSAÇÃO. MAI/05. TRANSCURSO DE PRAZO SUPERIOR AO

QUINQUENIO LEGAL. ART. 150, §4o, DO CTN. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PAGAMENTO ANTECIPADO. 1. No caso concreto, o crédito tributário foi constituído na data do protocolo do pedido de compensação (10/11/1998), por força do §4o do art. 74 da Lei n. 9.430/96. Logo, como até maio de 2005, a Administração não havia se manifestado sobre o referido pleito, ocorreu a homologação tácita prevista no §4o do art. 150 do CTN. 2. Recurso especial provido. (STJ, REsp 1320994/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/10/2014, DJe 22/10/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADENCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4o, DO CTN. 1. O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4o, do CTN. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.238.000/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, SEGUNDA TURMA, DJe 29/06/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 27/08/2013)

Prosseguindo a análise ora empreendida, verifica-se que o mesmo se verifica, por exemplo, em relação ao art. 9o, § 2º, da Lei n. 9.532/97. Esse enunciado prescrito estabelece, em seu caput, que, “à opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderá ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento”. Para que essa opção fosse exercida, o legislador requereu a sua manifestação mediante o adimplemento do tributo correspondente, em quota única. Não há sinais de que o legislador procurou se referir a quitação em dinheiro, mas sim às hipóteses que legitimamente conduzam ao adimplemento da obrigação, como é o caso da compensação. Esse foi precisamente o entendimento adotado por esta 1ª Turma da CSRF, em julgamento recente sobre o tema:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003, 2004

SALDO ACUMULADO DE LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO INTEGRAL EM COTA ÚNICA. COMPENSAÇÃO.

À opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderia ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento (Lei n. 9.532/1997, art. 9º). Exercício da opção mediante o adimplemento do valor correspondente. A regular compensação, assim como a regular quitação em dinheiro, era meio hábil para o exercício da opção.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF n. 10 O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização. (CSRF, 9101-002.352, 14/06/2016)

Adentrando no mérito do presente recurso, verifica-se que, tal como se dá com os outros dispositivos citados, incluindo o art. 150 do CTN, embora o art. 138 do CTN, textualmente adote o termo “pagamento”, não procura restringir o instituto da denúncia espontânea às hipóteses de quitação em dinheiro, requerendo o adimplemento em sentido amplo, o que inclui a compensação tributária.

A Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012, posteriormente cancelada pela Nota Técnica no 1 COSIT, de 12.06.2012, chegou a reconhecer de ofício, com o propósito de colocar fim aos litígios sobre a matéria, o sentido amplo de “pagamento”, para abranger hipóteses de adimplemento como a “compensação”, in verbis:

“18. Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea. 18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferi à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:

a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplicasse o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN”

O entendimento esposado pela Nota Técnica n. 1 COSIT, de 18.01.2012 não merece reparo.

Vale observar que a compensação efetuada pelo contribuinte possui efeito de pagamento, sob condição resolutória. Significa dizer que, se porventura a compensação não vier a ser homologada, perderá a eficácia a denúncia espontânea, com a exigência do débito tributário com a multa.

Não obstante tratar-se de matéria controversa, seja neste Conselho ou no e. STJ, é importante observar as decisões deste Tribunal que se alinham ao entendimento que acolho no presente voto. A Primeira e a Segunda Turma do STJ apresentam precedentes em que aplicam a norma do art. 138 do CTN de forma que o termo “pagamento” assumam a acepção de “adimplemento”. Conforme a interpretação levada a termo nos julgados a seguir, há denúncia espontânea mediante o adimplemento integral do débito tributário antes da ação fiscal, independentemente deste se dar mediante pagamento em dinheiro ou compensação:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o

Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.

3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos. (STJ, EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRENCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.

1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.

2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas. 3. Agravo regimental improvido. (STJ, AgRg no REsp 1136372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 18/05/2010)

O mesmo entendimento tem sido adotado por este Tribunal administrativo, como se observa desta recente decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3a Seção:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO DECLARADO. DCOMP. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CARACTERIZADA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. STJ. RECURSO REPETITIVO.

REPRODUÇÃO NO CARF. Extinto, por meio de Declaração de Compensação homologada, Crédito tributário antes não declarado à administração tributária, resta caracterizada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, com exclusão da multa de mora segundo interpretação do Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos, de aplicação obrigatória no âmbito do CARF. (Acórdão 3401002.706, Sessão de 21/08/2014)

Nesse cenário, a norma do art. 138 do CTN não se aplica apenas às hipóteses de pagamento em dinheiro: a norma de denúncia espontânea incide igualmente em face de outras hipóteses em que haja equivalente adimplemento, como é o caso da regular compensação tributária. Não se trata de interpretação ampliativa ou restritiva, mas de reconhecimento do âmbito de incidência prescrito pelo legislador. Não há que se falar, por conseguinte, de ofensa ao art. 111 do CTN. (grifei)

Com fulcro nessas razões, voto no sentido de dar integral provimento ao Recurso Voluntário.

É como declaro meu voto.

Processo nº 10680.726867/2011-00
Acórdão n.º **3402-005.707**

S3-C4T2
Fl. 293

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne