Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10980.005998/2003-57

Processo nº	10980.005998/2003-57
Recurso	Embargos
Acórdão nº	**3401-008.268 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de outubro de 2020
Embargante	FAZENDA NACIONAL
Interessado	IVAI ENGENHARIA DE OBRAS SOCIEDADE ANONIMA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 30/04/1993 a 31/12/1999

DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. DISTINÇÃO ENTRE PAGAMENTO E COMPENSAÇÃO.

Nos termos dos precedentes do STJ, não é possível admitir a compensação como forma de cumprir o "dever de antecipar o pagamento", exigido no art. 150, caput, do CTN, tendo em vista que essa forma de extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco e, portanto, não goza dos requisitos de certeza e definitividade exigidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento aos embargos de declaração da Fazenda Nacional, com efeitos infringentes, para reconhecer como decaídos apenas os débitos para os quais houve pagamento, vencidos o Relator e os Conselheiros Carlos Henrique de Seixas Pantarolli e João Paulo Mendes Neto, que os rejeitavam. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares – Presidente substituto e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (vice-presidente), Joao Paulo Mendes Neto, e Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente Substituto). Ausente o conselheiro Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído pelo conselheiro Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão CARF nº 3401004.490, de relatoria do Conselheiro André Henrique Lemos, proferido por este colegiado em sessão de 19 de abril de 2018, com a ementa abaixo transcrita:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*
>
> *Período de apuração: 30/04/1993 a 31/12/1999*
>
> *COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. PRAZO DECADENCIAL DE LANÇAMENTO. SÚMULA VINCULANTE 8 DO STF. CRÉDITOS DE PIS VINDICADOS EM AÇÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. COMPENSAÇÃO COM COFINS. POSSIBILIDADE.*
>
> *Por força da Súmula Vinculante 8 do STF, o prazo decadencial para o lançamento de COFINS é de 5 (cinco) anos e não o de 10 (dez), fixados nos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, declarados inconstitucionais pelo STF.*
>
> *Débitos remanescentes de auto de infração da COFINS podem ser compensados com créditos do PIS, reconhecidos em processo administrativo.*

Segundo a embargante:

> *Ao aplicar a regra do artigo 150, § 4º do CTN e reconhecer a decadência dos tributos lançados, deve o julgador identificar os elementos constantes dos autos que permitiram a conclusão de que houve o efetivo pagamento antecipado do tributo, e não, compensação.*
>
> *(...) Desse modo, requer a União (Fazenda Nacional) o conhecimento e o provimento do presente recurso, para que esta e. Câmara emita pronunciamento sobre a omissão apontada, ou seja, especifique quais provas dos autos autorizam a conclusão de que ocorreu pagamento parcial da Cofins lançada.*
>
> *Em conclusão ao despacho de admissibilidade, em análise perfunctória, o Presidente desta Turma deu seguimento aos embargos opostos, pontuando que:*
>
> *Assim, restam claras as razões para o afastamento da contagem do prazo decadencial de 10 anos, previsto em dispositivos legais posteriormente declarados inconstitucionais. Todavia, nenhuma análise é feita quanto à existência, no caso concreto, de elementos que explicitem que a contagem do prazo decadencial dar-se-á conforme disposto no art. 150, §4º do CTN ou, alternativamente, conforme o 173, I, do mesmo diploma legal.*
>
> *É fato que o cálculo foi efetivamente realizado com base na data do fato gerador, o que sugere a aplicação do art. 150, §4º do CTN, contudo, não*

Documento nato-digital

> *se encontra justificativa para adoção dessa regra, nem tampouco para afastamento daquela referida no art. 173, I.*
>
> *(...) Por fim, verifica-se que a parte dispositiva do voto condutor trata apenas de dois aspectos: i) o reconhecimento da decadência, em decorrência da aplicação da súmula vinculante 8 do STF; e ii) o reconhecimento da extinção, por compensação, dos débitos remanescentes com parte dos créditos reconhecidos no processo 10980.004946/9781.*
>
> *Ante o exposto, forçoso é reconhecer omissão/obscuridade do acórdão quanto à fundamentação da contagem do prazo decadencial, no que tange à suposta aplicação da regra insculpida no art. 150, §4º do CTN (e não da regra estabelecida o 173, I), posto que não fora apontada antecipação de pagamento apta a autorizá-la.*

O processo foi convertido em diligência em sessão realizada em 5 de julho de 2019, para que a unidade preparadora se manifeste conclusivamente sobre a existência de pagamentos, ainda que parciais, para os períodos autuados.

A unidade de preparo apresentou informação fiscal de fls. 662 em que relata:

> *Em atendimento à diligência contida na Resolução nº 3401-001.855, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, às fls. 633/640, informamos que os presentes autos foram devidamente instruídos com o resultado de pesquisa realizada no sistema informatizado desta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, relativamente aos pagamentos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS efetuados pelo contribuinte em epígrafe no período compreendido entre 01/01/1993 e 31/12/1999, conforme documento comprobatório de fls. 646/661.*
>
> *Todavia, não obstante o contido em mencionada Resolução, entendemos que não compete a esta Equipe se manifestar sobre o impacto dos recolhimentos "sobre a discussão em apreço", razão pela qual propomos o retorno do processo ao mencionado CARF, para apreciação e seguimento do litígio administrativo validamente instaurado nos autos, em conformidade com as disposições da Portaria MF nº 343/2015 (D.O.U., de 10/06/2015) e alterações posteriores.*

Os documentos apresentados indicam data de recolhimento mais antiga com vencimento em 10/04/1997.

É o relatório.

Voto Vencido

Documento nato-digital

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Relator.

Os Embargos apresentam os requisitos de admissibilidade previstos na legislação, e, portanto, deles tomo conhecimento.

Peço vênia para manter o posicionamento já externado em sessão anterior, por entender estar consentânea com minha compreensão da temática ora tratada. Assim, entendo que assiste razão à embargante quanto a omissão alegada, contudo, não merecem reparos a decisão no tangente ao mérito.

O CTN estabelece como regra geral que o início da contagem do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, segundo dispõe o artigo 173, inciso I. Porém, no que se refere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prevalece a regra especial esculpida no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, nos quais o prazo para a contagem da decadência tem início com a ocorrência do fato gerador.

Registra-se, em sede de excursus, que a jurisprudência do STJ passou a considerar que, relativamente aos pagamentos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação efetuados a partir de 09.06.05, o prazo para a repetição do indébito seria de cinco anos a contados da data dos respectivos pagamentos. Já quanto aos pagamentos anteriores, a contagem do prazo obedece ao regime previsto no sistema anterior (tese dos cinco mais cinco). Contudo, o STF ao julgar o RE n. 566.621/RS, em 04.08.2011 sob o rito do artigo 543B, §3º, do CPC, alterou parcialmente o entendimento do STJ, fixando como marco para a aplicação do novo regime sobre prazo prescricional a data do pedido de restituição do indébito, e não mais a data do pagamento. Por sua vez, o STJ curvou-se ao citado entendimento do STF, passando a julgar os processos sobre a mesma controvérsia aplicando a ratio do RE 566.621/RS, inclusive por meio do rito dos recursos repetitivos (REsp n. 1.269.570/MG). Tais decisões devem ser reproduzidas pelos Conselheiros no âmbito do CARF (artigo 62, §2º do Regimento Interno), para a contagem do prazo de decadência da restituição administrativa do indébito.

Naquilo que pertine ao presente caso, a partir da leitura desses dispositivos, a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") e seguida por esse Tribunal Administrativo é no sentido de que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação deve ser aplicado o prazo do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, quando o contribuinte efetua algum pagamento, e o prazo previsto no artigo 173, inciso I, na inexistência de pagamento ou na hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Como se verifica, admitindo-se a necessidade de pagamento, para fins de aplicação da regra decadencial do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, deve ser questionado se a compensação deve ser considerada ou, ao menos, equiparado, ao pagamento. Ou, na linha do entendimento da Embargante deve se ter uma leitura mais estrita de "pagamento", para fins de atração da regra decadencial do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, considerando este realizado apenas com o recolhimento de uma guia, como o DARF, em uma instituição bancária, em favor da União.

Já nos posicionamos anteriormente, no Acórdão CARF nº 3401-003.856, de minha relatoria, proferido em sessão de 24 de julho de 2017, no sentido da inexistência de equivalência entre os institutos do depósito em montante integral e do pagamento, conforme excerto que abaixo se transcreve:

Documento nato-digital

10. Observe-se, ademais, que o depósito judicial, previsto no inciso II do art. 151 do Código Tributário Nacional não se confunde com o pagamento. Trata-se de uma entrega de valores a título precário, cuja conversão em renda desloca o lastro jurídico ao inciso VI do art. 156, como modalidade de extinção do crédito tributário, fazendo questão o legislador, portanto, de realizar a expressa dissensão desta figura com aquela contemplada pelo inciso I, tema que retoma no art. 162 ao detalhar a forma pela qual é feito o pagamento: **(i)** em moeda corrente, cheque ou valor postal, ou **(ii)** em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico naqueles casos previstos em lei. Não se encontra, desta feita, o depósito judicial entre as modalidades possíveis previstas pela norma de estatura complementar, o que, diga-se, já seria de se esperar, sob pena de incoerência com os dispositivos acima especificados.

11. Equivoca-se a contribuinte, ademais, ao cogitar identidade entre tais institutos, ao alegar que, como os depósitos são repassados para a conta única do Tesouro Nacional, em conformidade com o § 2º do art. 1º da Lei nº 9.703/1998, não haveria, para os cofres públicos, diferença entre recolher ou depositar determinado tributo. Na verdade, ainda que não se cogite de distinção do ponto de vista financeiro, ou mesmo econômico, o que discrepa é a natureza jurídica. O repasse de tais valores ao Tesouro não configura antecipação, aproximando-se, na verdade, muito mais do mútuo sob condição: recorde-se que, na acepção do art. 645 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), o depósito de coisa fungível "*(...) em que o depositário se obrigue a restituir objetos do mesmo gênero, qualidade e quantidade*" tem, como repertório normativo de regência, o disposto acerca do mútuo. Respeitante à aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para o cálculo da remuneração dos depósitos judiciais, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos termos da Lei nº 9.703/1998 com as alterações promovidas pela Lei nº 12.099/2009, diga-se que tal desígnio legislativo teve por supedâneo corrigir e fazer desaparecer o descompasso antes existente entre o depósito e o crédito tributário.

12. Sobre tal matéria, ademais, imprescindível a transcrição de trecho do encomioso escólio de Luís Eduardo Schoueri:

> "*O depósito judicial é uma garantia oferecida ao juízo. O sujeito passivo não está obrigado a fazê-lo, mas, concretizando-o, obtém a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente (...).* ***Acerta o legislador em falar em suspensão, e não extinção, já que o depósito não é um pagamento****. O valor permanece nas mãos de depositário a título precário. Se, mais tarde, houver decisão no sentido de que o valor é devido aos cofres públicos, então dir-se-á haver a conversão do depósito em renda e, essa sim, nos termos do inciso VI do artigo 156 do Código Tributário Nacional, extinguirá o crédito tributário (...). Uma vez efetuado o depósito, passa ele a ser remunerado por juros. Se o sujeito passivo for vencedor na demanda, receberá o valor depositado, com aquele acréscimo. Se perder a questão, o valor é convertido em renda, mas nenhum outro valor será exigido do sujeito passivo. Ou seja: se o contribuinte efetuou o depósito antes do vencimento, não estará sujeito a qualquer acréscimo, ainda que venha a ver frustrada a sua pretensão em juízo.*

Documento nato-digital

Na esfera federal, merece atenção a Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998, em virtude da qual foi determinado que os depósitos 'serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a conta única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais'. *Esta esdrúxula medida torna duvidosa a própria natureza do ingresso, chegando-se a sustentar que já não há mais depósito, mas mero pagamento antecipado. A seguir tal entendimento, então ter-se-ia inconstitucional a previsão da mesma lei de que os valores 'antecipados' sejam imediatamente restituídos, já que se contrariaria o art. 100 da Constituição que privilegia a ordem cronológica nos pagamentos efetuados pelo Poder Público, ali incluída a repetição do indébito tributário.*

Não parece, entretanto, que o fato de os recursos serem transferidos à Conta Única federal seja suficiente para converter em pagamento antecipado o depósito. Afinal, por sua própria natureza, o pagamento é modo de extinção da obrigação. Quem paga o faz para que se encerre uma obrigação antes incorrida; o depósito, ao contrário, não tem por finalidade a extinção da obrigação, mas mera suspensão da exigibilidade de um crédito cuja validade se questiona. Ou seja: o depósito não serve para extinguir a obrigação. Não é, pois, pagamento. A extinção da obrigação, se vier a ocorrer, dar-se-á em momento posterior, com a decisão de mérito favorável à Fazenda Pública.

Daí por que a transferência de recursos não retira a natureza do depósito. Simplesmente, a instituição depositária passa a ser a própria União que, entretanto, não tem os recursos como próprios. Sendo o depósito em dinheiro, vale como todo depósito de bem fungível, a regra do art. 645 do Código Civil, que impõe a aplicação subsidiária das regras concernentes ao mútuo. Por tal razão, nada impede que a União venha a se utilizar dos valores assim recebidos a título de depósito, sem prejuízo de sua obrigação de devolver igual quantia. Não se trata - note-se - de repetição de indébito, mas de restituição de depósito a quem o confiou. Por isso mesmo, não é o caso de exigir aplicação da regra do precatório. Esta apenas caberia se, antes, houvesse pagamento e, portanto, ingresso dos recursos nos cofres públicos a título de tributo. Não é esse, como visto, o caso do depósito. Aliás, a mera previsão de depósitos administrativos - prática comum no passado - evidencia que nada exige seja o depósito feito junto a uma instituição financeira.

Por outro lado, a mesma Lei nº 9.703/98 assegurou que os depósitos judiciais sejam remunerados pela taxa Selic - a mesma aplicada sobre os débitos tributários. Daí que, pelo menos na esfera federal, desaparece a possibilidade de haver descompasso entre o montante do depósito e aquele do crédito tributário: se o depósito se fez do montante integral, o valor a ser convertido haverá de corresponder ao débito"[1] - (seleção e grifos nossos).

A meu ver, no entanto, diferente do que ocorre com o depósito ou a compensação, pois, em que pese se tratar igualmente de instituto autônomo, trata-se de encontro de contas a título definitivo, sem o predicado da precariedade, e comunga com o pagamento o efeito de extinguir o crédito tributário.

Desta feita, a resposta deve ser dada no sentido de se interpretar o vocábulo "pagamento" prescrito pelo § 4º do art. 150 do CTN como "adimplemento", ou seja, em sentido lato, como forma de extinção tal qual previsto no art. 156, do CTN, sob pena de incongruência lógica da interpretação do ordenamento. Desta feita, apesar de a compensação ser meio de extinção do crédito tributário distinto do pagamento em sentido estrito conforme previsto pelo

Documento nato-digital

art. 156 da norma complementar, quando reconhecido crédito do contribuinte e homologada a compensação a extinção ganha os contornos da definitividade.

Inteligência já aplicada por este colegiado em outras oportunidades, como no Acórdão CARF nº 3401-003.873, de relatoria do Conselheiro Augusto Fiel Jorge de Oliveira, proferido em sessão de 25 de julho de 2017, neste particular em decisão unânime do colegiado, tendo participado os conselheiros Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Brancoconforme ementa abaixo transcrita:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2006
>
> DECADÊNCIA. PRAZO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS E DÉBITOS DE IPI NA ESCRITA FISCAL. EQUIVALE A PAGAMENTO. ARTIGOS 150, PARÁGRAFO 4º E ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN. ARTIGO 124, INCISO III, DO DECRETO Nº 4.544/2002 (RIPI/2002).
>
> Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve ser aplicado o prazo do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, quando o contribuinte efetua algum pagamento, e o prazo previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, na inexistência de pagamento ou na hipótese de dolo, fraude ou simulação.
>
> Para fins de IPI, ganha destaque o artigo 124, inciso III, do RIPI/2002, pelo qual considera-se pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, hipótese que atrai a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI
>
> Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2006
>
> IPI. OPERAÇÕES DE REMESSA COM SUSPENSÃO DE PRODUTOS PARA EXPOSIÇÃO EM FEIRAS DE AMOSTRAS E PROMOÇÕES SEMELHANTES. ARTIGO 11 DO DECRETO-LEI Nº 400/1968. ARTIGO 42 DO RIPI/2002. PARECER NORMATIVO Nº 242/1972. PARECER NORMATIVO CST Nº 78/1973. DISTINÇÃO ENTRE REMESSA PARA EXPOSIÇÃO E REMESSA PARA DEMONSTRAÇÃO. DESTINO DA REMESSA.
>
> O industrial poderá remeter, com suspensão de IPI, produtos diretamente a exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes, não podendo ser afastada a aplicação da suspensão do IPI (i) na hipótese de o destinatário não se dedicar exclusivamente ou for recinto especializado na atividade de exposição e (ii) quando o remetente indicar ele próprio como destinatário.
>
> Para fins do IPI, as operações de remessa para exposição e remessa para demonstração têm tratamento distinto, sendo importante a verificação do estabelecimento destinatário do produto. Enquanto a remessa para exposição tem suspensão do IPI, a remessa para demonstração em estabelecimento comprador é normalmente tributada. Não há vedação à realização de demonstração do produto no local da exposição, nas feiras de amostra ou promoção semelhante, hipótese em que a remessa continuará a fruir da suspensão.
>
> INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 82/2001. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO ("VTM") DE IPI. ARTIGO 142 DO CTN.

Documento nato-digital

> A incongruência entre os elementos e a motivação apresentados pela fiscalização, de um lado, e o fundamento legal indicado, de outro, ensejam o reconhecimento de carência de fundamentação e improcedência da autuação, por força no disposto no artigo 142, do CTN.
>
> Processo administrativo nº 10860.721922/2011-49, acórdão nº 3401003.873, j. 25/07/2017)

Em casos mais antigos, aplicou-se esse raciocínio de forma generalizada, conforme a seguir se transcreve:

> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
>
> Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004
>
> DCOMP. CRÉDITO DO CONTRIBUINTE RECONHECIDO E LIQUIDAÇÃO DO DÉBITO. EFEITOS EQUIVALENTES AO DO PAGAMENTO.
>
> Apesar de a compensação ser meio de extinção do crédito tributário distinto do pagamento, quando reconhecido crédito do contribuinte e homologada a compensação a extinção torna-se definitiva.
>
> 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.

Por esses motivos, entendo aplicável ao caso o disposto no art. 150, §4º do CTN.

Assim, voto por admitir, nos termos do despacho de admissibilidade, e, no mérito, rejeitar os presentes embargos de declaração.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco

Voto Vencedor

Conselheiro Lazaro Antonio Souza Soares, redator designado

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, ouso dele

Documento nato-digital

discordar em relação à possibilidade de equiparar a compensação tributária ao pagamento para fins de atrair a incidência da regra decadencial do art. 150, parágrafo 4º, do CTN:

> Naquilo que pertine ao presente caso, a partir da leitura desses dispositivos, a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") e seguida por esse Tribunal Administrativo é no sentido de que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação deve ser aplicado o prazo do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, quando o contribuinte efetua algum pagamento, e o prazo previsto no artigo 173, inciso I, na inexistência de pagamento ou na hipótese de dolo, fraude ou simulação.
>
> Como se verifica, admitindo-se a necessidade de pagamento, para fins de aplicação da regra decadencial do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, **deve ser questionado se a compensação deve ser considerada ou, ao menos, equiparado, ao pagamento**. Ou, na linha do entendimento da Embargante deve se ter uma leitura mais estrita de "pagamento", para fins de atração da regra decadencial do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, considerando este realizado apenas com o recolhimento de uma guia, como o DARF, em uma instituição bancária, em favor da União.
>
> (...)
>
> **A meu ver**, no entanto, diferente do que ocorre com o depósito, **a compensação**, em que pese se tratar igualmente de instituto autônomo, trata-se de encontro de contas a título definitivo, sem o predicado da precariedade, e **comunga com o pagamento o efeito de extinguir o crédito tributário**.
>
> Desta feita, a resposta deve ser dada no sentido de se interpretar o vocábulo "pagamento" prescrito pelo § 4º do art. 150 do CTN como "adimplemento", ou seja, em sentido lato, como forma de extinção tal qual previsto no art. 156, do CTN, sob pena de incongruência lógica da interpretação do ordenamento. Desta feita, apesar de a compensação ser meio de extinção do crédito tributário distinto do pagamento em sentido estrito conforme previsto pelo art. 156 da norma complementar, quando reconhecido crédito do contribuinte e homologada a compensação a extinção ganha os contornos da definitividade.
>
> (...)
>
> **Por esses motivos, entendo aplicável ao caso o disposto no art. 150, §4º do CTN**. Isto posto, voto por conhecer dos embargos para no mérito negar-lhe provimento.
>
> (grifos nossos)

Com efeito, no julgamento do REsp 973.733/SC, em 12/08/2009, sob o rito dos recursos repetitivos, tendo como Relator o Ministro Luiz Fux, foi fixada a seguinte tese:

> O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê **o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre**, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Portanto, para que a contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação ocorra na forma prevista no art. 150, parágrafo 4º, do CTN, faz-se necessário que ocorra o **pagamento antecipado**, mesmo que parcial. Nem mesmo nos fundamentos da citada decisão do STJ há qualquer menção a outra forma de extinção do crédito tributário, a possibilitar a contagem a partir da ocorrência do fato gerador.

Documento nato-digital

E não poderia ser diferente, uma vez que este dispositivo legal estabelece a regra de início da contagem do prazo decadencial para o lançamento por homologação, que é aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar **o pagamento**, **sem incluir a possibilidade de compensação**:

> 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.
>
> (...)
>
> § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, **será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O art. 156 do CTN trata das formas de extinção do crédito tributário, dentre as quais estão incluídas, em incisos separados, o pagamento e a compensação. **Esses não se confundem, pois são institutos diferentes**, submetidos a regras igualmente distintas. Enquanto o pagamento é regido pelo art. 157 do CTN, observa-se que a compensação é regulada pelo CTN nos artigos 170 e 170-A, e também pelo art. 74 da Lei 9.430/96. Vejamos o texto legal:

> CAPÍTULO IV
>
> Extinção do Crédito Tributário
>
> SEÇÃO I
>
> Modalidades de Extinção
>
> **Art. 156. Extinguem o crédito tributário**:
>
> **I - o pagamento**;
>
> **II - a compensação**;
>
> III - a transação;
>
> IV - remissão;
>
> V - a prescrição e a decadência;
>
> VI - a conversão de depósito em renda;
>
> **VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º**;
>
> VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
>
> IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
>
> X - a decisão judicial passada em julgado.
>
> XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Documento nato-digital

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

i) Agravo em Recurso Especial nº 1.342.017/PE. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data da Publicação: 20/08/2020:

1. FA TEIXEIRA E CIA LTDA. agrava da decisão que negou seguimento ao s eu Recurso Especial, interposto com fundamento na alínea a do art. 105, III da CF/1988, contra acórdão proferido pelo egrégio TRF da 5a. Região , assim ementado:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. AGRAVO PROVIDO.

1. Insurge-se o agravante contra decisão que rejeitou a alegação de prescrição e decadência suscitada em sede de exceção de pré-executividade.

2. Não havendo pagamento antecipado de tributo, a contagem do prazo deve ser feita à luz do disposto no art. 173, I, do CTN, conforme deixou assentado o eg. Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos.

3. Com efeito, mercê do disposto no art. 173, I, do CTN, o lustro decadencial teve início em 01.01.1998, despontando como marco final a data de 01/01/2003. Nessa ordem de ideias, tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em 14/03/2002, não há que se falar em incidência do lustro decadencial.

(...)

6. É o relatório.

(...)

Nessa investigação, não se pode olvidar que, nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, , o prazo decadencial havendo pagamento antecipado do Fisco é de 5 anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente, na exata dicção do art. 150, § 4º, do CTN.

Ocorre que, no presente caso, releva advertir que o contribuinte se valeu da , o que, **como sói intuitivo, não reveste compensação de base negativa de IRPJ contorno de pagamento antecipado de tributo. Assim, não havendo pagamento antecipado de tributo, a contagem do prazo deve ser feita à luz do disposto no art. 173, I, do CTN**, conforme deixou assentado o eg. [1] Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos.

No caso específico do Imposto de Renda, como diz respeito ao ano-calendário de 1996 , que corresponde ao período de , a exação somente poderia ser 01 a 31/12/1996 exigida . a partir de janeiro de 1997 Com efeito, mercê do disposto no art. 173, I, do CTN, o lustro decadencial teve início em, despontando como marco final a data de . 01.01.1998 01/01/2003 Nessa ordem de ideias, tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em , não há que se falar em incidência do lustro decadencial. 14/03/2002 Melhor sorte não assiste ao agravante no que diz respeito à ocorrência da prescrição, senão vejamos.

ii) Agravo em Recurso Especial nº 1.708.117/RJ. Relatora Ministra Assusete Magalhães. Data da Publicação: 25/09/2020:

A irresignação não merece prosperar.

Ao solucionar a controvérsia, o Tribunal de origem decidiu consoante os seguintes fundamentos:

Documento nato-digital

"Caracterização e extensão da denúncia espontânea

(...)

Por outro lado, ***como o CTN dispõe expressamente que a denúncia espontânea caracteriza-se quando há o pagamento, o benefício de afastamento das multas não se aplica nos casos em que há o parcelamento ou a compensação do tributo e dos juros devidos****.*

Quanto ao parcelamento, não há maiores dúvidas*, tendo em vista duas disposições contidas no próprio CTN: (i) o art. 158, I, segundo o qual o recolhimento parcial das prestações não importa em presunção de pagamento e (ii) o art. 155-A, introduzido pela LC nº 104/01, segundo o qual 'salvo disposição de lei contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas'.*

(...)

Quanto à compensação, o que o STJ entende é que a aplicação do instituto da denúncia espontânea é incabível porque a extinção do crédito tributária submete-se à condição resolutória da ulterior homologação do procedimento pelo Fisco*, como se observa do seguinte precedente da Primeira Seção:*

(...)

O CTN, elaborado de forma sistematizada, utiliza os vocábulos pagamento e compensação para designar hipóteses distintas de extinção do crédito tributário e sequer assegura o direito subjetivo do contribuinte à última*, estabelecendo apenas, em seu art. 170, que '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'.*

Portanto, diante da referência expressa do art. 138 do CTN ao pagamento do tributo acrescido de juros não pode ser ampliada para que se estenda o benefício da denúncia espontânea às hipóteses de compensação*.*

(...)

Também é pacífica a orientação do STJ, no sentido de que "a compensação tributária não se equipara a pagamento de tributo para fins de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea regido pelo art. 138 do CTN" (STJ, AgInt no REsp 1.568.857/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/05/2017), **uma vez que não é possível falar em pagamento integral e imediato**, condição indispensável para a caracterização do benefício da denúncia espontânea.

Assim, "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" (STJ, AgInt nos EDcl nos EREsp 1.657.437/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 17/10/2018).

No mesmo sentido, confira-se:

(...)

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, *in*

Documento nato-digital

verbis: "o relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Ante o exposto, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do Agravo, para negar provimento ao Recurso Especial.

iii) AgInt nos EDcl no Recurso Especial nº 1.426.160/PR. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Data da Publicação: 11/02/2020:

Vigora no Superior Tribunal de Justiça o posicionamento 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" (AgInt nos EDcl nos EREsp 1.657.437/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 12/9/2018, DJe 17/10/2018).

Nessa mesma linha:

(...)

Assim, **por estar em consonância com a jurisprudência do STJ sobre o tema**, não merece reparos o acórdão recorrido.

iv) AgInt nos EDcl no Recurso Especial nº 1.704.799/PR. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data da Publicação: 11/06/2019:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPROCEDÊNCIA.

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.

2. A ação declaratória proposta pelos contribuintes deve ser julgada improcedente, com a inversão dos ônus sucumbenciais, já que a questão controvertida posta nos autos **diz respeito unicamente à aplicação do benefício da denúncia espontânea quando o crédito tributário for pago via compensação**.

3. Agravo interno desprovido.

v) AgInt no Recurso Especial nº 1.473.998/SC. Relatora Ministra Regina Helena Costa. Data da Publicação: 02/05/2019:

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

Documento nato-digital

II - Restou sedimentado nesta Corte o entendimento segundo o qual **revela-se incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária**, porquanto, em tal hipótese, a extinção do débito submete-se à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco.

III - A Agravante não apresenta argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

V - Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero improvimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido.

vi) Recurso Especial nº 1.569.050/PE. Relator Ministro Og Fernandes. Data da Publicação: 13/12/2017:

1. Inexiste contrariedade ao art. 535, II, do CPC/1973 quando o Tribunal de origem decide fundamentadamente todas as questões postas ao seu exame. Ademais, não se deve confundir decisão contrária aos interesses da parte com ausência de prestação jurisdicional.

2. A Fazenda Nacional se insurge contra a decisão do Tribunal de origem que equiparou a compensação tributária ao pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, instituto esse disciplinado no art. 138 do CTN.

3. A jurisprudência deste Tribunal Superior há muito se firmou no sentido de que, para a caracterização da denúncia espontânea - instituto que, se existente, afasta a multa punitiva -, **se exige que a confissão realizada pelo contribuinte seja acompanhada do imediato pagamento do tributo**, acrescido de juros e correção monetária.

4. Como 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.

5. Recurso especial parcialmente provido para declarar a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN na hipótese de compensação tributária.

vii) Recurso Especial nº 1.657.437/RS. Relator Ministro Herman Benjamin. Data da Publicação: 25/04/2017:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "*o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o pagamento do tributo é realizado através da compensação*" (fl. 665, e-STJ).

2. A Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, firmou o entendimento de que "*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*

Documento nato-digital

> *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.
>
> 3. Recurso Especial provido.

Exceto pela primeira decisão do STJ acima colacionada, observa-se que todas as demais se referem à questão da possibilidade de aplicação da denúncia espontânea quando a extinção do débito ocorre sob condição da ulterior homologação de compensação efetivada pelo contribuinte. A regra do art. 138 do CTN é a seguinte:

> 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.

Estas decisões foram trazidas neste voto como precedentes porque a matéria é de evidente semelhança: a compensação efetivada pelo contribuinte equivale a pagamento, para o fim de considerar cumprido o requisito acima destacado no art. 138 do CTN? E a compensação efetivada pelo contribuinte equivale a pagamento, para o fim de considerar cumprido o requisito de antecipar o pagamento, estipulado no art. 150 do CTN?

Da mesma forma que no art. 150, *caput*, o art. 138, *caput*, fala apenas em "pagamento", e não em "pagamento e/ou compensação". Nas palavras da Ministra Assusete Magalhães, na decisão referente ao Agravo em Recurso Especial nº 1.708.117/RJ (segundo precedente do STJ acima colacionado), "*é pacífica a orientação do STJ, no sentido de que a compensação tributária não se equipara a pagamento de tributo para fins de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea regido pelo art. 138 do CTN (...), uma vez que não é possível falar em pagamento integral e imediato, condição indispensável para a caracterização do benefício da denúncia espontânea*".

Prossegue a Ministra Relatora em seu voto afirmando que "*a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário...*".

Como se verifica, o STJ claramente distingue esses dois institutos, tendo em vista, principalmente, que o pagamento goza de uma característica de certeza e definitividade que não existe na compensação, submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco. Assim, a interpretação do STJ é de que, quando a lei traz apenas o "pagamento" como requisito para aplicar a denúncia espontânea, sem indicar como outra possibilidade a "compensação", está a exigir uma certeza e definitividade na extinção do crédito tributário que se está denunciando.

Documento nato-digital

Ora, seguindo essa linha de raciocínio, com muito mais razão não é possível admitir a compensação como forma de cumprir o "*dever de **antecipar o pagamento***", exigido no art. 150, *caput*, tendo em vista que essa forma de extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco.

Nesse sentido, a decisão no Agravo em Recurso Especial nº 1.342.017/PE (primeiro precedente colacionado acima), ao afirmar que "*como sói intuitivo, não reveste compensação de base negativa de IRPJ contorno de pagamento antecipado de tributo. Assim, não havendo pagamento antecipado de tributo, a contagem do prazo deve ser feita à luz do disposto no art. 173, I, do CTN*".

Com base neste entendimento, decidiu a Turma, por maioria, acolher os Embargos de Declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com efeitos infringentes, sanando a omissão apontada e dando parcial provimento ao recurso na parte anteriormente omissa, para reconhecer como decaídos apenas os débitos para os quais houve "pagamento" (*strictu sensu*).

(documento assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares

Documento nato-digital