



**Processo nº** 10980.900924/2008-31  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-012.624 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 06 de dezembro de 2021  
**Recorrente** VALMET SULAMERICANA CELULOSE PAPEL E ENERGIA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 20/08/2003

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, 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 voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello.

### **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 141 a 149), contra o Acórdão nº 3001-001.390, proferido pela 1<sup>a</sup> Turma Extraordinária da 3<sup>a</sup> Sejul do CARF (fls. 129 a 136), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 20/08/2003

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.**

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige-se 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. 213 a 217), o contribuinte defende que compensação equivale a pagamento para caracterizar denúncia espontânea.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 219 a 229).

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**, quanto à equivalência ou não da compensação ao pagamento para fins de denúncia espontânea, minha posição está externada no Acórdão nº 9303-006.011:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/03/2007

**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.

Não é diferente a jurisprudência da 1ª Turma da CSRF, espelhada no recente Acórdão nº 9101-005.567, de 09/08/2021:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011

**DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.**

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia

espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.

A matéria a ser decidida neste julgamento, como já dito, é somente se compensação (via Declaração de Compensação) equivale ou não a pagamento, para fins de cabimento ou não da cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal.

Para o pagamento, o tema não é mais passível de discussão no CARF (a teor do § 2º do art. 62 do seu Regimento Interno), haja vista que o Superior Tribunal de Justiça já decidiu a questão posta, no RE nº 1.149.022/SP (isto se o pagamento for realizado antes ou concomitantemente à confissão da dívida, conforme Súmula nº 360, também do STJ), em Acórdão submetido à sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do artigo 543-C da Lei nº 5.869, de 11/01/1973, 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), 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 vencidos, 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 resarcimento, 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.

Alegam os contribuintes 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 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.

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

(documento assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas