



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.939617/2009-21
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-015.070 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente CAPITAL BRASIL COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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), ao passo que, 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* (anterior ou concomitantemente à confissão da dívida), cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso, conforme jurisprudência consolidada do mesmo STJ (AgInt nos EDcl nos EREsp nº 1.657.437/RS e AgInt no Agravo em REsp nº 1.687.605/RJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Alexandre Freitas Costa.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario, Alexandre Freitas Costa, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte contra o Acórdão nº 3402-007.913, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CABIMENTO.

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

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

Na compensação, a extinção do crédito tributário sob condição resolutória dá-se somente a partir da transmissão ou entrega da correspondente declaração, nos termos do art. 74, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96. Não tendo sido os débitos fiscais pagos, nem compensados, antes do vencimento do tributo, estão sujeitos à multa de mora.

Ao seu Recurso Especial foi dado seguimento parcial, para discussão da matéria “Exclusão da multa de mora por denúncia espontânea nos casos de compensação de tributos”.

Defende o contribuinte que o Acórdão recorrido teria interpretado equivocadamente a legislação de regência, uma vez que:

... não obstante, tão logo apurou o crédito constante dos autos do presente processo providenciou a sua compensação de livre e espontânea vontade, antes que qualquer procedimento fiscal fosse deflagrado e que tais créditos tributários lhe fossem exigidos de ofício pela autoridade fazendária e mais, antes de tê-los declarado em sua DCTF o que configuraria o lançamento definitivo do crédito nos termos da jurisprudência da Súmula 360 STJ. Ocorreu, portanto por parte da recorrente a denúncia espontânea, seguida da correspondente liquidação do crédito – ambas via declaração de compensação.

Diante disto, apurou o principal em aberto e os correspondentes juros devidos, deixando de considerar a multa face a sua exclusão diante da denúncia espontânea ...

A PGFN apresentou Contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

Quanto ao **conhecimento**, o Acórdão paradigma admitido no Exame de Admissibilidade (nº 3401-002.706, de 21/08/2014) não foi reformado e nele a divergência é patente, quanto à caracterização da denúncia espontânea do art. 138 do CTN no caso de compensação.

Assim, preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial, na parte admitida.

No **mérito**, a matéria a ser decidida neste julgamento é se compensação (via Declaração de Compensação) equivale a pagamento, para fins de denúncia espontânea, ou seja, o 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, a jurisprudência **consolidada** do STJ é no sentido de que **não** há esta equivalência:

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) (grifou-se).

A Jurisprudência está tão consolidada que as decisões passaram a ser monocráticas, conforme se vê no AgInt no AREsp nº 1.687.605/RJ (DJe 03/12/2020):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE EM CASO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE.

1. A Primeira Seção desta Corte 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).

RELATÓRIO

A agravante insurge-se contra a decisão agravada alegando a impossibilidade de julgamento monocrático de tema ainda não firmado em súmula ou em recurso especial repetitivo, o que afasta a aplicação do art. 932, IV, do CPC/2015.

(...)

VOTO

Com efeito, a Primeira Seção desta Corte 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, Primeira Seção, DJe 17.10.2018.

Nesse sentido também:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. NÃO OCORRÊNCIA.

(...)

II - O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária. Nesse sentido: AgInt nos EDcl nos EREsp n. 1.657.437/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 12/9/2018, DJe 17/10/2018 e REsp n. 1.569.050/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 5/12/2017, DJe 13/12/2017.III - Agravo interno improvido. (AgInt no REsp 1.720.601/CE, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 7/6/2019).

Portanto, correta a decisão agravada ao aplicar a Súmula n. 568/STJ: “O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema”. (grifou-se)

Assim vem decidindo esta Turma, conforme Acórdão nº 9303-014.401, de 21/09/2023, de minha relatoria:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008

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), ao passo que, 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* (anterior ou concomitantemente à confissão da dívida), cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso, conforme jurisprudência consolidada do mesmo STJ (AgInt nos EDcl nos EREsp nº 1.657.437/RS e AgInt no Agravo em REsp nº 1.687.605/RJ). (grifou-se)

E, em decisão mais recente, de relatoria do ilustre Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (Acórdão nº 9303-014.559, de 24/01/2024):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/03/2005

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O Legislador Complementar elencou especificamente as ações suficientes à incidência da causa de exclusão de responsabilidade (pagamento e depósito) e, dentre elas, não se encontra a compensação.

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; (grifou-se).

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. (grifou-se).

Assim, na compensação, é o valor confessado em DCOMP que 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.

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

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira

Fl. 7 do Acórdão n.º 9303-015.070 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10980.939617/2009-21