



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

Processo nº 11080.917069/2012-90
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.989 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente HOSPITAL DE CLINICAS DE PORTO ALEGRE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/06/2009

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CABIMENTO.

Às declarações de compensação (PER/DCOMP) 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.

Recurso Voluntário negado

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 davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Renato Vieira de Ávila (Suplente convocado em substituição a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz). Ausente justificadamente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 08-030.899 da Delegacia de Julgamento em Fortaleza que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Versam os autos sobre declaração de compensação, que objetiva compensar pagamento a maior de PIS/Pasep.

O despacho decisório reconheceu a procedência do crédito original informado no PER/DCOMP, mas homologou apenas parcialmente a compensação declarada por entender que o direito creditório reconhecido revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados.

Cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese: a) descabimento da aplicação da multa moratória em face da denúncia espontânea; e b) ausência de extemporaneidade no pagamento vez que o crédito e o débito objeto de compensação possuem mesmo vencimento e período de apuração.

A Delegacia de Julgamento não acolheu os argumentos da manifestante, sob os seguintes fundamentos:

- O contribuinte teria até o dia do vencimento do tributo para pagar o tributo ou apresentar a devida declaração de compensação sem nenhuma penalidade. Na espécie, o administrado, optando pela compensação, ingressou com o PER/DCOMP após o vencimento do tributo, pelo que incorreu em multa moratória e juros Selic.

- O pagamento e a compensação são espécies de extinção do crédito tributário. O art. 138 do CTN dispõe que a denúncia espontânea deve ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido. No caso, o contribuinte informou o débito fiscal, mas não o pagou, tendo apenas compensado-o, o que não contempla o benefício da denúncia espontânea.

- A compensação só ocorre mediante a entrega da correspondente declaração pelo sujeito passivo, sendo que, antes disso, a parcela do pagamento ainda não alocada a débito fiscal permanece indisponível ao Fisco.

Cientificada, a interessada interpôs tempestivamente o recurso voluntário ora em apreço, repisando as alegações da manifestação de inconformidade acerca do cabimento da denúncia espontânea e da não incidência da multa de mora.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3402-005.981**, de 29 de novembro de 2018, proferido no julgamento do processo 11080.720383/2013-32, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcrevem-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão **3402-005.981**)¹:

"Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Nos termos do art. 156 do CTN, o pagamento (inciso I) e a compensação (inciso II) são modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que, no caso da compensação, nos termos do art. 74, §2º da Lei nº 9.430/96, a extinção se dá sob condição resolutória da ulterior homologação da compensação declarada. Na hipótese de não ocorrer a homologação (tácita ou expressa) da compensação declarada, não há que se falar mais em extinção do crédito tributário, sendo cabível a cobrança dos débitos confessados.

Na hipótese de lançamento por homologação, tratada separadamente no inciso VII do art. 156 do CTN, o pagamento antecipado somente extinguirá o crédito tributário se for acompanhado da homologação tácita ou expressa da norma individual e concreta posta pelo contribuinte.

O Professor Paulo de Barros Carvalho² bem diferencia o "pagamento" a que se refere o inciso I do art. 156 do CTN do "pagamento antecipado" de que trata o inciso VII, nos seguintes termos:

Não obstante o pagamento antecipado seja uma forma de pagamento, a legislação aplicável requer que ele se conjugue ao ato homologatório a ser realizado (comissiva ou omissivamente) pela Administração Pública. Apenas

¹ No processo paradigma houve apresentação de Declaração de Voto por parte da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne. Como o entendimento esposada nesta declaração foi vencido, deixa-se de transcrevê-lo nos presentes autos, que trazem apenas o entendimento que prevaleceu na decisão colegiada.

Íntegra da declaração de voto pode ser consultada no processo paradigma nº 11080.720383/2013-32.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 490.

dessa maneira dar-se-á por dissolvido o vínculo, diferentemente do que ocorre nos casos de pagamento de débito tributário constituído por lançamento, em que a conduta prestacional do devedor tem o condão de por fim, desde logo, à obrigação tributária.

No denominado "lançamento por homologação", quando ainda não ocorrida a homologação tácita ou expressa da norma individual e concreta posta pelo contribuinte, constatando o Fisco a inexatidão da atividade prévia por ele exercida, deverá apurar o montante suplementar do tributo devido e constituir o crédito tributário por lançamento de ofício supletivo, nos termos do art. 149 do CTN. Nessa hipótese, obviamente, a parcela do crédito tributário objeto do pagamento antecipado é considerada extinta por pagamento (parcial), vez que excluída do lançamento de ofício supletivo.

Dessa maneira, nos incisos I, II e VII do art. 156 do CTN, são descritas três formas distintas de extinção do crédito tributário, sendo, prerrogativa somente do legislador, em situações expressamente especificadas, conferir eventualmente 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" está a dizer que a denúncia espontânea não se aplica às demais modalidades de extinção do crédito tributário.

Nessa mesma linha, no voto vencedor do Redator Designado Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no Acórdão nº 1402-002.309 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 15 de setembro de 2016, restou esclarecido que às declarações de compensação (PER/DCOMP) não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que a extinção do crédito tributário por pagamento (art. 156, I, do CTN) não se confunde com a extinção por meio de compensação (art. 156, II do CTN):

(...)

Portanto, embora pagamento e compensação extingam o crédito tributário, cada um o faz com suas características e consequências peculiares: enquanto no pagamento não mais se discute a extinção do crédito tributário, na compensação extingue-se o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96), ou seja, a declaração de compensação pode ter seus efeitos revertidos pela autoridade administrativa.

O art. 138 do CTN, ao dispor que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, **do pagamento** do tributo devido e dos juros de mora, a meu ver, limitou a possibilidade de sua aplicação a uma das modalidades de extinção do crédito tributário, qual seja, o pagamento.

Quisesse o legislador que outras hipóteses de extinção fossem aplicáveis para fins de denúncia espontânea, assim o teria feito expressamente.

Conforme abordado pelo i. Conselheiro Relator, a posição do STJ sobre o tema não é unânime.

Tanto assim que, posteriormente ao entendimento firmado no julgamento nos EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, sessão de 20/08/2015, citado no r. voto do i. Conselheiro Relator, a mesma Segunda Turma julgadora do STJ julgadora decidiu de modo divergente na apreciação do AgRg no REsp 1461757 / RS em sessão realizada no mês seguinte, dia 03/09/2015. Veja-se sua ementa:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2014/01481347

Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES
(1141)

Órgão Julgador T2 SEGUNDA TURMA Data do
Julgamento 03/09/2015 Data da Publicação/Fonte DJe
17/09/2015

Ementa:

(...)

3. "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".

(AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012)

4. Agravo regimental não provido.

(...)

No mesmo sentido, pronunciou-se a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9303-006.011 – 3ª Turma, de 29 de novembro de 2017, sob voto condutor do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, nestes termos:

(...)

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito, Valcir Gassen (Suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(...)

VOTO

(...)

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 11/01/73, 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):

(...)

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, operase 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.

(...)

São formas de extinção distintas, com conseqüências 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).

(...)

Ex positis, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(...)

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto ao argumento de que não teria ocorrido a "extemporaneidade no pagamento" do tributo devido, vez que os débitos e créditos

objeto de compensação referem-se a tributos atinentes ao mesmo período de apuração e mesma data de vencimento.

Ocorre que, na hipótese de 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:

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.

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

(...)

Dessa forma, não tendo sido os débitos pagos no prazo da legislação específica, nem tampouco sido considerados extintos antes do vencimento do tributo pela transmissão da declaração de compensação tempestiva, estão sujeitos à multa de mora, nos termos do art. 61 e 74, §§1º, 2º e 14 da Lei nº 9.430/96 e do art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 51 e 52 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais,

na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

§ 1º A compensação total ou parcial de tributo ou contribuição administrados pela SRF será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário."

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra