



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.000358/2010-70
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-006.011 – 3ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2017
Matéria Cofins - Auto de Infração
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO ITAULEASING S.A.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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.

Recurso Especial do Procurador Provido.

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 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.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado), Valcir Gassen (Suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Possas. Ausente, justificadamente, a Conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência, interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, contra Acórdão proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 435 a 441), sob a seguinte Ementa (a mesma da Contribuição para PIS):

Relator: Domingos de Sá Filho

Acórdão nº: 3202-00.301

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

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

*BASE DE CÁLCULO. DIFERENÇAS APURADAS PELO
SUJEITO PASSIVO. DISPENSA CONSTITUIÇÃO FORMAL DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO.*

*Diferenças de tributos sujeitos a lançamento por homologação
apuradas pelo próprio sujeito passivo da obrigação e declarado,
elide a necessidade da constituição formal por meio de
procedimento administrativo fiscal, pois o contribuinte com sua
declaração torna a situação impositiva.*

*EXTINÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO.
COMPENSAÇÃO.*

Confirmado em diligência a existência de pagamento por meio de DARF e compensação do débito com crédito informado em DCOMP e DCTF, extingue o crédito tributário.

MULTA DE MORA.

A extinção do crédito tributário acompanhado de juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo fiscal libera o sujeito passivo da penalidade pela multa de mora.

O desenrolar dos fatos é um tanto complexo, com desoneração parcial pela instância de piso (em especial no que tange à multa de ofício) e Diligência determinada pelo colegiado *a quo* na apreciação dos Recursos de Ofício e Voluntário, mas, no que interessa a este julgamento, cumpre consignar que os débitos foram objeto de discussão no Mandando de Segurança nº 2006.61.00.011829-4 (questionando a incidência das contribuições sobre receitas de instituições financeiras) e estavam suspensos por decisão liminar, desde 01/06/2006. Posteriormente, em 19/02/2008, houve desistência da referida ação e foram transmitidas, em 26/02/2008, Declarações de Compensação (na forma de DCOMP), para a sua extinção, nelas não contempladas a multa de mora, por entender a autuada que se tratava de quitação espontânea, feita antes do início do procedimento fiscal (ocorrido em 09/03/2010) que culminou nos lançamentos de ofício.

Restou a esta Turma discutir tão-somente se cabe ou não a cobrança da multa moratória no caso de compensação feita em atraso, mas anteriormente a medida de fiscalização relacionada com a infração.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inicialmente, apresentou Embargos de Declaração (fls. 443 e 444), alegando obscuridade no Acórdão guerreado (que negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento ao Recurso Voluntário), os quais foram rejeitados (fls. 459 e 460).

Interpôs, então, Recurso Especial (fls. 462 a 468), sob o argumento de que a compensação (regulada pelo art. 170 do CTN e, à época dos fatos geradores em apreço, pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, já com a redação das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) é forma de extinção (art. 156) distinta do pagamento, exigido para a caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138, não afastando a primeira, assim, a incidência da multa moratória, se feita a destempo:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

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.

E, como implica afastamento da multa, a denúncia espontânea configuraria hipótese de exclusão do crédito tributário, devendo, assim, ser interpretada literalmente a legislação que dela disponha, conforme art. 111, I, também do CTN.

Reconhece que o STJ já decidiu, sob o rito dos Recursos Repetitivos (RE nº 1.149.022/SP), que o pagamento em atraso, mas feito antes ou concomitantemente à confissão da dívida, exclui a multa moratória, entendimento que deve ser adotado pelo CARF, na forma regimental, mas salienta que esta interpretação somente se aplica nos casos de pagamento, *stricto sensu*.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 484 a 491), basicamente alegando que a denúncia espontânea caracteriza-se também com a compensação, que, da mesma forma que o pagamento antecipado, extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação:

§ 1º do art. 150 do CTN

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Como argumentação complementar, utiliza-se ainda do § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96, alegando que “o pagamento” foi realizado “dentro do prazo de 30 dias previsto na referida legislação”.

No que tange às decisões judiciais a respeito, cita a Súmula nº 360 do STJ, que, interpretada *a contrario sensu*, estabelece que a denúncia espontânea é perfeitamente aplicável “nas hipóteses em que os tributos são pagos antes de confessados”.

Utiliza-se também do REsp nº 1.149.022/SP, que vincula o CARF (o que é reconhecido pela PGFN, conforme já visto), e também do AgRg no REsp 1.163.372/RS, este não vinculante, no qual o STJ manifesta o entendimento de que “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”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Os requisitos para se admitir o Recurso Especial foram todos cumpridos e respeitadas a formalidades previstas no RICARF, pelo que dele conheço.

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*):

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 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).

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.

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

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas