Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10805.000996/2006-45

Processo nº	10805.000996/2006-45
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-011.117 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	20 de janeiro de 2021
Recorrente	LIMPAR - SERVICOS ESPECIALIZADOS E COMERCIO DE PRODUTOS LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/10/2003

COMPENSAÇÃO. EQUIVALENTE A PAGAMENTO. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO.

Efetuada a compensação (via Declaração de Compensação) considera-se como equivalente a pagamento, é de ser afastada a cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal, como é o caso dos presentes autos.

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 determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire (relator), Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte (fls. 163/166), admitido pelo despacho de fls. 170/174, contra o Acórdão nº 3002-000.945, de 10/12/2019 (fls. 148/156), o qual restou assim ementado:

> DÉBITO QUITADO POR COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE. MULTA DE MORA. CABIMENTO.
>
> A declaração de compensação não equivale a pagamento para fins de caracterização da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, devendo ser mantida a exigência de multa de mora quando não há extinção do débito por meio de pagamento, *stricto sensu*, ou de depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa.

Em suma, entende o recorrente que o artigo 138 do CTN refere-se a pagamento, sendo que a compensação, argui, é uma forma, espécie, de pagamento. Dessarte, entende que não pode incidir a multa moratória em relação ao débito compensado até a data do envio da PER/DCOMP. Assim, pede o provimento do especial para que seja afastada a aplicação da multa de mora.

A Fazenda, em contrarrazões (fls. 176/184), requer o improvimento do apelo especial do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, Relator.

Conheço do recurso nos termos em que foi admitido.

A homologação apenas parcial da declaração de compensação do sujeito passivo, conforme se depreende do despacho decisório vestibular, teve por fundamento o fato de que o direito creditório apontado como compensável, embora reconhecido em sua totalidade, mostrou-se insuficiente para quitar os débitos informados no respectivo PER/DCOMP. Veja-se:

> O contribuinte fiscalizado entregou sua DCTF retificadora, relativa ao 1° trimestre de 2003, em 31/05/2004, e sua DCTF RETIFICADORA, relativa ao 30 trimestre de 2003, em 15/06/2004 (folha 41). Constatamos através destas DCTFs que o fiscalizado compensou R$ 2.910,88 do PIS a pagar, relativo ao período fevereiro de 2003, e R$ 79,32 do PIS a pagar, relativo ao período de outubro de 2003 (folhas 42 e 43).
>
> ...
>
> Constatamos que todas as compensações do PIS realizadas pelo fiscalizado foram feitas no dia 31/05/2004, após o vencimento do prazo das mesmas, e em todas elas o fiscalizado compensou o PIS devido, acrescido do juro de mora sem o acréscimo da multa de mora.

Documento nato-digital

> ...
>
> Concluímos que devemos autuar o fiscalizado, lançando as diferenças existentes entre os valores principais do PIS compensados pelo fiscalizado através da PER/DCOMP e os valores originários por nós obtidos, discriminados na planilha anexa à folha 61 *(e-fl 84)* deste processo.

Dessarte, a controvérsia subsistente nos autos limita-se, pois, à incidência ou não da multa de mora na valoração dos débitos a compensar, haja vista que a unidade de origem já reconheceu, em sua totalidade, o direito creditório pleiteado pelo contribuinte.

A matéria vem sendo objeto de reiteradas decisões desta C. Turma, embora, a bem da verdade, de forma não unânime. Cito como exemplo a recente decisão de 11/03/2020, no aresto 9303-010.228[1], da qual o ínclito Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal foi relator do voto vencedor, o qual foi ementado nos seguintes termos:

> DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.
>
> Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige 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.

A matéria sob lide, 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 543C 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.

Cediço que 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.

Portanto, inconteste que não se pode equiparar homologação do lançamento com homologação da Declaração de Compensação.

Em suma, o entendimento que vem prevalecendo em nossos julgados, na forma regimental, é que pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário, pois para o pagamento a extinção do crédito tributário não está vinculada a nenhuma

[1] No mesmo sentido, o aresto 9303-010.863, de 15/10/2020, de minha relatoria.

Documento nato-digital

condição, e o art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96 estabelece que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Portanto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte, devendo ser mantida a exigência da multa moratória.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço do recurso especial do contribuinte e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada.

Com a devida vênia ao sempre bem fundamentado voto do Ilustre Conselheiro Relator Jorge Olmiro Lock Freire, ousou-se divergir do seu entendimento quanto à aplicação do instituto da denúncia espontânea nas hipóteses em que ocorre a extinção do débito tributário por meio de compensação, por se entender como forma de extinção do crédito tributário equiparada ao pagamento.

O entendimento que prevaleceu no Colegiado, por força do art. art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, foi no sentido de dar provimento ao recurso especial do Contribuinte, reconhecendo-se que a compensação equivale a pagamento para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea e não exigência da multa de mora.

Os fundamentos que embasam o entendimento da corrente pela possibilidade de aplicação da denúncia espontânea quando houver extinção do crédito tributário por compensação foram bem explicitados no voto proferido pela Nobre Conselheira Tatiana Midori Migyiama, naquela ocasião vencido, consubstanciado no Acórdão nº 9303-011.049, de 09 de dezembro de 2020, que são abaixo reproduzidos e passam a integrar o presente voto vencedor, *in verbis*:

> [...]
>
> Quanto ao mérito, vê-se que o cerne da lide se resume a equiparação das modalidades de extinção do crédito tributário, especificamente compensação com

pagamento, para fins de aplicação da tese da denúncia espontânea ao presente caso. Eis o art. 138 do CTN:

*"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.*

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

Para melhor direcionar o meu entendimento, importante recordar:

Trata-se de despacho decisório que homologou em parte a compensação dos débitos tributários declarados na DCOMP;

A homologação parcial decorreu da falta de recolhimento de multa de mora, vez que o contribuinte adotou a tese da denúncia espontânea nesse caso – eis que entregou a DCOMP antes da apresentação da DCTF retificadora.

Resta assim, inegável, que houve a extinção de parte do débito com a homologação parcial, vez que a Receita Federal do Brasil homologou parcialmente a declaração de compensação, considerando que faltava o recolhimento da multa. Inegável, assim, que houve a quitação total do débito, com a homologação, se adotarmos a tese da denúncia espontânea. Tal informação é relevante, considerando o decidido pelo STJ, em sede de Recurso Repetitivo (Grifos meus):

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO

PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

*1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (**sujeito a lançamento por homologação)** acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, **cuja quitação se dá concomitantemente**.*

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel.

Documento nato-digital

Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

*4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (**integralmente recolhido**), **elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN**.*

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o

*Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso**, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea**, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."*

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA

SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

Vê-se que o STJ traz que quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (**integralmente recolhido**), **elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.**

O STJ traz o termo recolhido integralmente, e não pago integralmente, além de mencionar a palavra quitação**.** Por óbvio, vez que o que se deve considerar para a aplicação do art. 18 do CTN é a quitação – extinção do débito. E, no presente caso, ocorreu.

Documento nato-digital

A compensação tem o mesmo efeito prático e jurídico do recolhimento: ambos surtem o efeito imediato de extinção do crédito tributário e estão sujeitos, igualmente, à homologação pela autoridade fiscal.

Frise-se tal entendimento a Nota Técnica Cosit 1 – que aplico, ainda que "extinta":

"[...]

Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação

18. Com relação a aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem, ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea. [...]"

Cabe considerar ainda o decidido pelo STJ que decidiu que "compensação" se equiparava a "pagamento" – Resp 1.122.131/SC:

"TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9°. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA SSP - 1669290v7 12 HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

[...]

Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito). *Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9°. da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade ex officio, como se deu neste caso (2/6/16)" (REsp 1122131/SC, relator: ministro Napoleão Nunes Maia Filho, primeira turma, data do julgamento: 24/5/16, data da publicação/fonte: DJe 2/6/16, g.n.)."*

Em vista de todo o exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

[...]

Documento nato-digital

Nesses termos, tendo ocorrido a compensação (via Declaração de Compensação) considera-se como equivalente a pagamento, devendo ser afastada a cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal, como é o caso dos presentes autos.

Diante do exposto, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Documento nato-digital