



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.002214/2003-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.004 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2021
Recorrente M DIAS BRANCO S A COMÉRCIO E INDÚSTRIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2005

DECISÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO DO JULGAMENTO AO PROCESSO ADMINISTRATIVO. SOBREPOSIÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO. UNICIDADE DA JURISDIÇÃO.

Estando finalizada a discussão judicial sobre tema versado no processo administrativo, inaplicável o instituto da concomitância, pois inexistente mais o seu pressuposto: a possibilidade de decisões conflitantes. Porém, no âmbito administrativo não há espaço para que se faça uma análise diferente daquela exarada pelo Poder Judiciário, sendo necessária a simples aplicação do quanto lá decidido. Não poderia ser diferente, afinal, a decisão judicial se sobrepõe à decisão administrativa, em razão da unicidade da jurisdição adotada no sistema brasileiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a multa moratória. O Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves votou pelas conclusões. Vencidos os conselheiros Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Paulo Regis Venter e Rodrigo Mineiro Fernandes que não conheciam o recurso pela concomitância.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente o conselheiro Pedro Sousa Bispo.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-008.004 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10380.002214/2003-06

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls 545 – 575) interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Fortaleza/CE, que negou provimento à manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade interposta pelo Contribuinte contra o Despacho Decisório exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza (DRF/FOR), às fls. 166/172, com o fim de:

- a) homologar a compensação declarada na Dcomp n.º 31622.18564.090505.1.7.04-3409;
- b) homologar parcialmente a compensação objeto da Dcomp n.º 04505.60648.020405.1.7.04-3789; e
- c) não homologar as compensações objeto das Dcomp n.º 07885.47671.150705.1.7.04-9007; 21808.64861.150705.1.7.04-1561; 11316.02099.130905.1.7.04-9272 e 21305.66109.150905.1.3.04-0900. Foi ainda determinada a cobrança dos saldos remanescentes dos débitos cujas compensações não foram ratificadas pelo Fisco.

As fls. 278, está contida a informação de que o sistema eletrônico de controle da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) já havia vinculado aos PERDCOMP n.º 04505.60648.020405.1.7.04-3789 e 07885.47671.150705.1.7.04-9007, respectivamente os processos administrativos n.º 10380.901847/2008-03 e 10380.900345/2010-71. O controle dos débitos desses PERDCOMP passou a ser feito por meio dos processos administrativos n.ºs 10380.902099/2008-78 e 10380.900459/2010-11, os quais se encontram apensados respectivamente aos processos referidos (10380.901847/2008-03 e 10380.900345/2010-71).

O Despacho Decisório foi cientificado ao sujeito passivo em 4.3.2010 (AR - fls. 183), seguido de carta cobrança dos débitos em aberto entregue em 17.3.2010 (AR - fls. 184). **Inconformado, o Contribuinte insurgiu-se contra a decisão, em 31.03.2010, apresentando a Manifestação de Inconformidade**, de fls. 185 a 196.

Além disso, foram anexadas peças de defesa nos autos dos processos administrativos acima mencionados (a - 10380.901847/2008-03 e 10380.902099/2008-78, vinculados ao PERDCOMP 04505.60648.020405.1.7.04-3789; b - 10380.900345/2010-71 e 10380.900459/2010-11, vinculados ao PERDCOMP 07885.47671.150705.1.7.04-9007) empregando os mesmos argumentos manejados na Manifestação de Inconformidade apresentada as fls. 185 a 196 deste processo (10380.002214/2003-06).

A defesa manejada pelo Contribuinte contém os argumentos de fato e de direito dispostos a seguir.

Dos Fatos

- recebeu a carta cobrança antes do término do prazo para apresentação da defesa;
- **tem direito ao crédito de R\$ 543.011,75 relativo a pagamento a maior de PIS correspondente ao PA de 12/2002 pago no dia 21.12.2002 por meio do DARF em que recolheu a importância de R\$ 917.911,22.**
- para se beneficiar do crédito emitiu o PERDCOMP n.º 30830.77758.110803.1.3.04-4999, retificado pelo PERDCOMP n.º 31622.18564.090505.1.7.04-3409, que utilizou a quantia de R\$ 425.292,44, do valor original do crédito, restando um saldo para compensações futuras de R\$ 138.570,72;
- em 2.4.2005, emitiu o PERDCOMP n.º 04505.60648.020405.1.7.04-3789, consumindo a parcela de R\$ 64.490,34 do valor original do crédito, restando ainda o saldo credor de R\$ 83.156,00 para futuras compensações; ainda em 2.4.2005, emitiu o PERDCOMP n.º 07885.47671.150705.1.7.04-9007, utilizando R\$ 2.707,59 do crédito original, restando ainda R\$ 80.448,40;

- em 17.5.2005 (sic), emitiu o PERDCOMP n.º 21808.64861.150705.1.7.04-1561, utilizando R\$ 42.824,01 do crédito original, restando um saldo de R\$ 37.624,39;
- em 15.7.2005 (sic), emitiu o PERDCOMP n.º 11316.02099.130905.1.7.04-9272, utilizando R\$ 21.383,96, restando um saldo de R\$ 16.240,44;
- em 15.9.2005, emitiu o PERDCOMP no 21305.66109.150905.1.3.04- 0900, utilizando o restante do crédito disponível;
- no **Despacho Decisório, o direito creditório foi utilizado para quitar o valor principal e acréscimos moratórios (multa e juros) dos débitos informados nos PERDCOMP n.ºs. 31622.18564.090505.1.7.04-3409 e 04505.60648.020405.1.7.04-3789, fato que motivou a homologação parcial do segundo PERDCOMP e a não homologação dos demais;**
- **denunciou espontaneamente sua dívida com relação aos débitos compensados, liquidando integralmente o montante devido, acrescido dos juros moratórios, visto que o art. 138 do CTN (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional) dispensa o pagamento da multa de mora.**

Preliminares de Nulidade

Cerceamento do Direito de Defesa

- **ocorreu cerceamento do direito de defesa porque recebeu a carta cobrança dos débitos antes do transcurso do prazo para apresentar a contestação;** tal cobrança feriu o princípio do devido processo legal, o qual abrange o contraditório, causando a nulidade do ato e dos que se seguirem;

Nulidade por Ausência de Motivação

- **o ato administrativo consubstanciado no Despacho Decisório é nulo porque foi exarado com motivação materialmente inexistente,** visto que o seu direito creditório não foi totalmente consumido na forma indicada pelo Fisco, pelo contrário, seu crédito suficiente para compensar todos os débitos informados nos PERDCOMP analisados nos presentes autos;

Mérito

Denúncia Espontânea

- **a responsabilidade por infrações é excluída pela denúncia espontânea (art. 138 do CTN) acompanhada apenas dos juros de mora;**
- a doutrina é pacífica a esse respeito (cita em sua defesa a posição de doutrinadores);
- a jurisprudência tem sido unânime no sentido da não incidência de multa em denúncia espontânea (cita julgados administrativos do antigo Conselho de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, lavrados em 2006 e 2007; e decisões adotadas na esfera judicial — TRF 5ª Região e STJ);
- em síntese, o cerne da discordância apontado nesta Manifestação de Inconformidade, além de demonstrar a nulidade do ato administrativo por cerceamento do direito de defesa e por ausência de motivo, é a **não incidência de multa moratória sobre as compensações promovidas espontaneamente pela requerente, relativas a créditos tributários compensados após o prazo normal de sua exigibilidade, contudo, com o acréscimo dos devidos juros moratórios;**

Pedidos

- seja recebida a Manifestação de Inconformidade, nos termos do art. 151, III, do CTN;
- sejam acolhidas as preliminares de nulidade por violarem os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, tornando nulo o ato administrativo que motivou o Despacho Decisório em tela e a cobrança ilegal de crédito tributário, que já deveria estar extinto, face As compensações realizadas;

- no mérito, seja considerada totalmente improcedente a cobrança da multa de 20%, de caráter eminentemente punitivo, sob pena de afronta ao artigo 138 do CTN, por se tratar o caso presente de Denúncia Espontânea; e
- seja homologada a compensação ora realizada, com a extinção da obrigação tributária junto à Receita Federal, arquivando, por definitivo, o processo em tela.

O julgamento da manifestação de inconformidade resultou no Acórdão n. 08-19.487 -da DRJ de Fortaleza/CE, cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2005

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.

Incide a multa moratória sobre o débito informado em declaração de compensação, apresentada após o vencimento do tributo. A denúncia espontânea afasta apenas a multa de ofício aplicada pelo cometimento de infrações à legislação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2005

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não caracteriza cerceamento do direito de defesa a cobrança dos débitos cuja compensação formalizada pelo sujeito passivo tenha sido não homologada pela autoridade fazendária. Apresentada a manifestação de inconformidade, será suspensa a exigibilidade dos débitos indevidamente compensados.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.

Considera-se devidamente motivado o despacho decisório em que não se homologa a compensação com base na insuficiência do direito creditório, utilizado para quitar débitos em atraso, acrescidos de juros e multa de mora.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos de sua manifestação de inconformidade.

Posteriormente, foi juntado aos autos o Memorando nº 8/2018/SEORT/DRF-FOR/SRRF03/RFB/MF-CE (fls 610), dirigido à Senhora Adriana Gomes Rêgo - Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cujo objetivo vem evidenciado em sua folha de rosto, com os seguintes dizeres:

Para tratar de demandas da Procuradoria da Fazenda Nacional no Ceará (PFN-CE) relacionadas à **ação ordinária nº 0007267-11.2011.4.05.8100**, ajuizada contra a Fazenda Nacional por ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL, CNPJ 51.423.747/0001-93, incorporada, em março de 2012, por M DIAS BRANCO S. A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS, CNPJ 07.206.816/0001-15, foi criado o dossiê nº 10010.018115/1116-70.

Diversas demandas da PFN-CE foram tratadas no supramencionado dossiê, e a mais recente trata de requerimento da promovente, em juízo, no sentido de que **sejam intimadas a PFN e a Receita Federal para que expeçam ofício junto aos processos administrativos** que relaciona, no caso 49 processos que se encontram no CARF ou DRJ, **para ciência da decisão judicial proferida nos autos da ação judicial supracitada, com vistas ao acolhimento dos pleitos de exclusão de multa moratória sobre débitos objeto de compensação.**

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

A Contribuinte tomou ciência da decisão em 16/12/2010, conforme AR de fls 543, tendo apresentado sua peça recursal ao CARF em 14/01/2011. Assim, o presente recurso é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento, passando à análise das questões controvertidas.

Considerando que os PERDCOMP foram apresentados após o vencimento dos débitos informados, o Fisco aplicou a multa de mora (limitada a 20%) prevista no art. 61, de Lei n.º 9.430, de 1996, e regulamentada pelo art. 36 da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008. Para o primeiro débito compensado a multa de mora atingiu o valor de R\$ 85.058,49 e para o segundo o valor da multa alcançou o montante de R\$ 12.556,27.

A Recorrente combate a metodologia adotada pela RFB para liquidar os débitos informados nas Declarações de Compensação, por discordar da exigência de multa moratória sobre as compensações promovidas espontaneamente, referentes aos débitos compensados após o prazo normal de sua exigibilidade, acrescido apenas dos juros moratórios. Alega que as compensações apresentadas voluntariamente representam a denúncia espontânea e que a responsabilidade por infrações é por ela excluída, de acordo com o art. 138 do CTN, devendo o valor principal da dívida ser acrescido apenas dos juros de mora.

A seu turno, a DRJ entendeu que a denúncia espontânea só afasta a multa por infrações, e não a multa moratória.

A questão fulcral dos autos cinge-se à aplicação dos efeitos da denúncia espontânea às compensações tributárias.

No âmbito da legislação infralegal, o assunto fora tratado pela Nota Técnica Cosit n. 1 de 18 de janeiro 2012,¹ a qual reconhecia que a declaração de compensação, se atendidos os demais requisitos, poderia configurar denúncia espontânea. Tal entendimento pautava-se no fato de a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação serem formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação tributária.

Sobreveio então a Nota Técnica 19 Cosit, datada de 12 de junho de 2012, cujo conteúdo, além de cancelar a Nota Técnica Cosit n.º 1, de 18 de janeiro de 2012, estipulou que não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp.

Entretanto, esse novo entendimento da Administração Tributária não parece refletir o melhor tratamento a ser dado ao tema, à luz da legislação bem como da mais recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Vejamos.

¹ A Nota Técnica Cosit n.º 1, de 2012, objetivou responder os já formulados, principalmente na definição (não feita pela PGFN em seus atos e pareceres) das situações que podem ser definidas como denúncia espontânea e que a multa de mora não mais deve ser cobrada (Ato PGFN n.º 4); e em quais situações a retificação da declaração por parte do sujeito passivo pode ser considerada denúncia espontânea (Ato PGFN n.º 8).

O artigo 138 do Código Tributário Nacional ("CTN") estabelece que:

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.

Percebemos, pelo teor do texto, que a denúncia espontânea tem como intuito redimir o sujeito passivo da responsabilidade pela infração cometida, pois esta é reparada espontaneamente. Ou seja, frente ao arrependimento eficaz (em paralelo ao direito penal - artigos 15 e 16 do Código Penal), não lhe será imputada penalidade alguma.²

Para o aperfeiçoamento da espontaneidade o CTN estabeleceu dois requisitos. O primeiro diz respeito ao tempo do ato, que deve ser anterior à qualquer procedimento de fiscalização (artigo 138, parágrafo único). Esse requisito nem mesmo é controvertido no presente processo. Já o segundo requisito relaciona-se com o cumprimento da obrigação principal, determinando que a denúncia espontânea deve vir acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, caso sejam devidos.

Daí a problemática que deu origem a presente divergência: ao impor que haja "pagamento", o CTN impede que compensações efetuadas pelos contribuintes (através de PER/DCOMP, no caso dos presentes autos) também sejam enquadradas como denúncia espontânea, para fins de eximir o sujeito passivo do pagamento da multa moratória, haja vista que o artigo 156 do mesmo *Codex*, ao tratar das formas pelas quais há extinção do crédito tributário, separou o "pagamento" (inciso I) da "compensação" (inciso II)?³

Entendo que não.

Em primeiro lugar em razão do próprio conceito de compensação tributária, qual seja, sistemática que acarreta num encontro de contas, tendo como resultado *a extinção de duas obrigações contrapostas*: relação jurídica tributária, em que o contribuinte tem débito perante o Fisco; e relação jurídica de restituição de indébito ou ressarcimento, na qual o contribuinte tem direito a crédito a ser pago pelo Fisco, até o limite que se equivalerem (artigo 170, CTN e artigo 74 da Lei n. 9.430/96). Há, portanto, concomitante *pagamento de tributo* e restituição do indébito ou ressarcimento do tributo. Ou seja, na compensação tributária há sim pagamento, com o único diferencial de que tal pagamento ocorre simultaneamente com a restituição ou ressarcimento de tributos, de modo que tal encontro de contas se anulam mutuamente.

Na data de 24 de maio de 2016, o Superior Tribunal de Justiça apreciou o REsp 1.122.131 / SC, no qual o entendimento supra destacado resta hialino. Destaco abaixo a ementa do caso julgado, com especial destaque para seu último parágrafo, que demonstra a preocupação do Órgão em "evitar ilogismo jurídico" na interpretação da Legislação Tributária, racionalidade essa efetivamente digna de aplausos, haja vista a incontestável insegurança jurídica assombra o direito tributário brasileiro. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9o. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 694

³ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação; (...)

SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA 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 CONTRIBUINTE. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. Trata-se de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício; circunstância que o Recorrente afirma comportar a incidência do art. 9o., caput da MP 303/06, o qual prevê hipóteses de desconto nos débitos tributários.

2. O art. 9o. da MP 303/2006 criou, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos arts. 1o. e 8o., a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; **o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (compensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal.**

3. **É usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma pletera de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.**

4. **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. 9o. 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.

5. Ainda que não se considerasse que a compensação configura, na hipótese específica destes autos, uma modalidade de pagamento da dívida tributária, ganha relevo o fato de a compensação ter sido realizada de ofício, pois demonstra que o Fisco suprimiu até mesmo a possibilidade de o contribuinte, depois de receber o valor que lhe era devido, resolver aderir à forma favorecida de pagamento, prevista no art. 9o. da MP 303/06.

6. **A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do fiscal na arrecadação de tributos, por legítima que seja essa pretensão, porquanto os dispositivos que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas, sendo essencial, para o propósito pacificador, a atuação judicial de feito moderador.**

7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido. (RECURSO ESPECIAL Nº 1.122.131 - SC (2009/0023247-2)RELATOR:MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)

Pois bem. Além do fato de conceitualmente a compensação tributária implicar no pagamento de tributo, ressalto que para a interpretação dos dispositivos do Código Tributário Nacional, que já completou seus 50 anos, é imprescindível observar a evolução pela qual passou

esse instituto desde a sua criação no âmbito federal. Sobre esse assunto, já tive a oportunidade de me manifestar no seguinte sentido:⁴

Atualmente, a compensação em sede tributária é instituto importantíssimo em termos pragmáticos (...) é possível traçar uma classificação das modalidades de compensação presentes no sistema jurídico vigente: *i*) compensação de ofício, que ocorre por ato da Administração Tributária (art. 170, do CTN; art. 7º do Decreto-Lei n. 2.287, de 23 de julho de 1986; art. 73 da Lei n. 9.430/96); *ii*) compensações de iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária, efetuada pelo próprio contribuinte (170 e 170-A do CTN e autorizada pelo art. 74, da Lei n. 9.430/96). Essa última hipótese, por sua vez, subdivide-se em: *ii.a*) autocompensação; e *ii.b*) compensação decorrente de sentença transitada em julgado.

Dando seguimento ao tema, constatamos que, no atinente às compensações de iniciativa do sujeito passivo:

(...) tal forma de extinção da relação de indébito tributário é fruto de clara evolução experimentada na legislação federal.

De fato, o artigo 66 da Lei n. 8.383, de 31 de dezembro de 1991, incumbiu-se de estabelecer as regras gerais sobre a compensação tributária, o que, conseqüentemente, passou a impedir que atos infralegais expedidos pela Administração pudessem afastar ou dirimir esse direito do contribuinte. Assim, determinou ser válida a compensação de valores indevidamente pagos a título de tributos federais, porém somente entre “tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.” Este ato normativo federal, contudo, foi sucedido por diversas alterações legislativas.

Em primeiro lugar, a Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995 com seu artigo 39 deu nova redação ao dispositivo supracitado, trazendo como principal inovação o alargamento do requisito da existência de mesma espécie tributária para que seja regular a compensação. Para tanto, foi acrescentada a expressão 'destinação constitucional' ao dispositivo, adotando-se a interpretação que vinha sendo atribuída pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social sobre a questão, no seguinte sentido: é permitida a compensação desde que os créditos e débitos tributários tenham o mesmo destino constitucional, vale dizer, aqueles tributos que, em consonância com as normas de direito financeiro, observem equivalente partilha de recursos dos produtos da arrecadação tributária.²

Posteriormente, a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, mais uma vez inovou a matéria. De acordo com seus artigos 73 e 74, ficou delegada à Administração Tributária a prerrogativa de autorizar a compensação, a requerimento do contribuinte. Ademais, a Lei retirou o critério de mesma espécie tributária e destinação constitucional, concedendo a possibilidade de compensação entre quaisquer tributos, desde que mediante a dita autorização fazendária.

Todavia, logo a Medida Provisória n.º 66, convertida na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e a Lei n.º 11.051, de 29 de dezembro de 2004, vieram trazer novos contornos à questão. De acordo com as novas disposições, especialmente as alterações do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, James Marins assegura que “[...] refaz-se o sistema da autocompensação tributária através da mera Declaração de Compensação que havia sido abruptamente interrompido, e, ademais disso, uma vez que o parágrafo 2º prescreve que a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação, passa a haver clara atribuição legal de eficácia extintiva, ainda que 'sob conditio', à autocompensação promovida pelo contribuinte.’

A evolução do instituto acarreta na seguinte conclusão: a legislação, desde o nascedouro da compensação tributária, vem se preocupando em tornar tal instituto o mais efetivo e lógico possível dentro do quadro da tributação federal. Nesse sentido, a lei procurou torná-lo

⁴ LAURENTIIS, Thais De. Restituição de Tributo Inconstitucional. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 273 e 274.

forma eficaz de *adimplemento das obrigações tributárias*, permitindo que quaisquer tributos sejam compensáveis entre si e dando sempre mais realce aos atos a serem praticados pelo contribuinte: apurar débitos e créditos, declará-los, sempre prestando as devidas informações ao fisco, culminando ao fim na compensação tributária. Isto porque, como é consabido, a compensação tributária tornou-se efetiva moeda para as empresas, sem a qual seria impossível arcar com a carga tributária que lhes é imposta. Em poucas palavras, a compensação tributária foi desenhada pela lei para permitir o efetivo *pagamento de tributos* e isto não pode ser descartado na interpretação do artigo 138 do CTN quando fala em "pagamento" como requisito para a denúncia espontânea. Assim, o contexto da legislação ordinária atual deve ser levado em conta na leitura de nossa lei complementar tributária.

Saliento que a presente discussão impõe o afastamento da Súmula n. 360 do STJ ("o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo"). Afinal, a compensação tributária não constitui simples declaração de dívida desacompanhada do respectivo pagamento, representando, isto sim, efetivo pagamento de dívida tributária. Tal pagamento é sujeito condição resolutória de ulterior homologação pelo Fisco, todavia, essa condição não descaracteriza o pagamento. Nesse ponto, é importante lembrar que o artigo 138 estabelece o "pagamento", e não a final "extinção do crédito tributário", condição para a configurar a espontaneidade da denúncia. Desse modo, mesmo que se entenda que a extinção do crédito tributário não é ainda perfeita quando da compensação (como fazem Cleide Previtalli Cais⁵ e Marcelo Fortes de Cerqueira),⁶ ainda assim concluímos pelo preenchimento do requisito em questão.

Confirmando todo o raciocínio exposto, destaco a seguinte ementa do precedente firmando pelo STJ no AgRg no REsp 1.136.372:

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO. 1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil. 2. 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. 3. Agravo regimental improvido (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.136.372 - RS (2009/0075939-9) RELATOR : MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO)

É válido registrar trecho da decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, citado pelo Ministro Relator Hamilton Carvalhido, que foi objeto do supradestacado AgRg no REsp 1.136.372:

5. A exegese firmada pelo STJ é plenamente aplicável às hipóteses em que o tributo é pago com atraso, mediante PER/DCOMP, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF. A declaração de compensação realizada perante a Receita Federal, de acordo com a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº

⁵ O Processo Tributário. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 409.

⁶ Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad. 2000, p. 436.

10.637/2002, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado.

Na sistemática dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a compensação equivale ao pagamento antecipado, visto que o sujeito passivo, ao invés de recolher o valor do tributo em pecúnia, registra na escrita fiscal o crédito oponível ao Fisco e o informa na PER/DCOMP. Em outras palavras, até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado. Este entendimento coaduna-se com a jurisprudência deste Tribunal e do STJ, consoante os acórdãos a seguir transcritos:(...)

Cumpra ainda salientar que este Conselho já proferiu decisões no sentido de que as compensações efetuadas pelo contribuinte são capazes de caracterizar a denúncia espontânea, Vejamos:

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO APLICÁVEL.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de restituição ou ressarcimento no prazo de 5 anos. O Art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional CTN, dispõe sobre o prazo decadencial para a homologação do lançamento; o art. 173 do CTN trata de prazo para constituição de crédito tributário; o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, cuida de prazo para homologação de Declaração de Compensação. Nenhum destes prazos se aplica à apreciação de pedidos de restituição ou ressarcimento.

MANUTENÇÃO PEDIAL. CRÉDITO DA COFINS. IMPROCEDÊNCIA.

A manutenção predial corretiva ou preventiva, não preenche a condição de insumo, aplicado direta ou indiretamente à produção de bem ou a prestação de serviço.

FRETES DE TRANSFERÊNCIA. CRÉDITO DA COFINS. PROCEDÊNCIA.

Confere direito ao crédito referente ao frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá custo de produção e funcionará como insumo da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A denúncia espontânea resta configurada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o contribuinte ao efetuar a compensação, concomitantemente ou em ato posterior o declara, anteriormente a qualquer procedimento do Fisco. Art. 138 do CTN. (Súmula 360/STJ e RESP nº 1.149.022/SP).

EXIGÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL ESTIMATIVA.

Passíveis de sanções pelo inadimplemento da obrigação. Recurso Voluntário Provido em Parte (Acórdão n. 3801-005.225, Sessão de 26/02/2015, Relator Cássio Schappo)

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004

DCTF. RETIFICAÇÃO. DÉBITO. DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INEXIGIBILIDADE.

No julgamento do REsp 1.149.022, sob o regime do art. 543C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o pagamento de débito tributário, declarado em DCTF retificadora, em data anterior e/ ou na mesma data de transmissão da respectiva declaração, configura denúncia espontânea nos termos da legislação tributária e, conseqüentemente, afasta a incidência da multa moratória.

São equivalentes o recolhimento por meio de DARF e a compensação por meio de DCOMP para o efeito de configuração da denúncia espontânea, a forma do art. 138 do CTN.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia. (Acórdão nº 3301-006.075, Sessão de 24 de abril de 2019, Relator Marco Antonio Marinho Nunes)

Este é inclusive o posicionamento adotado atualmente pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo o Acórdão n. 9101-004.636, de 15 de janeiro de 2020, cuja ementa segue transcrita.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF. CTN, ART. 138.

Caracteriza-se como denúncia espontânea, na forma do artigo 138, do CTN, a hipótese em que o contribuinte apresenta PER/DCOMP, com efeitos de confissão de dívida, posteriormente à declaração original do débito em DCTF.

Este último caso é análogo ao presente, pois lá, assim como aqui, muito embora o período de apuração do débitos declarados no PER/DCOMP fossem anteriores à sua transmissão, os mesmo débitos não haviam sido objeto de anterior declaração, tampouco objeto de qualquer procedimento fiscalizatório, além de terem sido objeto de posterior retificação via DCTF. Veja-se os seguintes trechos destacados do voto vencedor:

Com efeito, a PER/DCOMP apresentada pelo contribuinte teve efeito de confissão de dívida, corrigindo equívocos quanto aos tributos declarados em DCTF anterior (original –transmitida em 8/5/2006). Nesse sentido, o contribuinte – após a apresentação da PER/DCOMP - apresentou DCTF retificadora. Assim, restou configurada a denúncia espontânea, na forma do artigo 138, do CTN.

É importante lembrar que a PER/DCOMP tem natureza de confissão de dívida desde a alteração veiculada pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003.

Ademais, o E. Superior Tribunal de Justiça admite a denúncia espontânea no caso de retificação de DCTF, conforme acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC/1973: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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 consequente 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 543-C, 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. 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1149022, Primeira Seção, DJe de 24/06/2010).

No mesmo sentido, alguns precedentes desta Turma, como o acórdão 9101-003.998. Destaca-se do voto condutor no acórdão 9101-003.998, de lavra do ex-conselheiro Luis Fabiano Alves Penteadou:

Ocorre que, de outro lado, o STJ já decidiu em sentido diametralmente oposto ao entendimento mais recente da RFB, alocando a compensação como uma espécie do gênero "pagamento":

"TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9º. 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 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 CONTRIBUINTE. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO. (...)

3. É usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma pletera de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005. (STJ REsp 1.122.131 / SC, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, j. em 24/05/2016).” (...)

O entendimento que quer se demonstrar é o de que a compensação de fato deve ser equiparada ao pagamento e sua homologação deve garantir a exclusão da multa moratória, fazendo jus o contribuinte ao instituto da denúncia espontânea. A interpretação literal do art. 138 do CTN compromete a mens legis. Essencial que se direcione uma interpretação extensiva, que necessariamente conduza a equiparação da compensação ao pagamento, para que se atinja o objetivo essencial do instituto que é (ou deveria ser) a regularização dos débitos dos contribuintes. Independente do instrumento utilizado para a concretização desta intenção do legislador, esta última deve ser atendida em sobreposição à finalidade meramente arrecadatória. O fato da compensação estar sujeita a posterior homologação também não deve ser um óbice à tese aqui sustentada e defendida, uma vez que tal cenário não traz qualquer alteração, até porque o pagamento também está sujeito à homologação no prazo de 5 (cinco) anos e mesmo assim é considerada como a principal forma de satisfação do art. 138 do CTN.

A única diferença entre o recolhimento e a compensação reside no fato de que, na compensação, o contribuinte se vale do excesso de um recolhimento que realizou anteriormente em valor maior que o devido, ou seja, utiliza parte de um recolhimento (pagamento) que já existe, mas que fez indevidamente ou em valor maior do que deveria.

Portanto o raciocínio que aqui se firma é o de que a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Desta forma, a compensação atende à exigência do artigo 138 do CTN e, diante do preenchimento de outros requisitos já destacados na concretude deste caso, o contribuinte faz jus ao benefício da denúncia espontânea.

Imperioso, portanto, reconhecer o direito do contribuinte a se valer do benefício da denúncia espontânea *in casu*. Qualquer julgamento em sentido contrário, ao meu sentir, representaria afronta à finalidade do artigo 138 do CTN. Afinal, o contribuinte que apura créditos e débitos, apresentando PER/DCOMP está se adiantando à qualquer fiscalização no que diz respeito àquele determinado débito tributário, efetuando seu pagamento por meio da compensação, exatamente como apregoa a disciplina da denúncia espontânea e merecendo, por isso, não sofrer as penalidades impostas pela lei pelo não pagamento de tributo.

Assim, estende-se do benefício da denúncia espontânea para a exoneração da multa moratória.

Isto porque, lembremos, a infração tributária é definida como qualquer ação ou omissão que represente o descumprimento dos deveres impostos pela legislação fiscal.⁷ Como consequência pelo cometimento da infração, a legislação estipula ser devida uma penalidade (ou sanção ou punição) ao sujeito passivo da obrigação tributária. Dessarte, o objetivo das sanções é desestimular práticas indesejadas.

⁷ CARVALHO, Paulo de Carros. Direito Tributário, Linguagem e Método, São Paulo: Noeses, 2009, 1ª ed., p. 760.

No juízo aqui seguido, as multas fiscais tem índole punitiva simplesmente, não sendo cabível falar em multas indenizatórias.

Efetivamente, segundo a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho, a multa e a indenização não se confundem, sendo aquela de natureza unicamente sancionatória. É essa a linha traçada pelo Supremo Tribunal Federal (RE n. 79.625), como se depreende das seguintes palavras do Min. Moreira Alves: “toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, se algo que se cobra a mais dele, e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena... e as multas ditas moratórias... não se impõe para indenizar a mora do devedor, e sim para apená-lo.”

Em síntese, no direito tributário são os juros moratórios que cumprem o papel de indenização pela falta de pagamento do tributo no momento devido, tendo a multa moratória caráter estritamente punitivo.⁸

Pois bem. Na concepção já pacificada pela jurisprudência, a denúncia espontânea exclui todas as penalidades que incidiriam sobre o montante devido a título de imposto. Assim, nenhuma multa pode ser cobrada do sujeito passivo, quando preenchidos os requisitos do artigo 138 do CTN. Esse entendimento aplica-se às multas moratórias, que, como visto, são espécie de multa punitiva, não sendo cabível a sua separação, e muito menos sua cobrança diante do instituto da denúncia espontânea. Nesse sentido, destaco a ementa abaixo colacionada:

PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL. 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. SÚMULA 360/STJ. 4. 5. Em caso análogo ao dos presentes autos, a Primeira Seção decidiu que: "In casu, contudo, o contribuinte, ao verificar a existência de recolhimento a menor (não conjugado de entrega de qualquer declaração ao Fisco), efetuou o pagamento da diferença apurada acrescida de juros legais, acompanhada de confissão do débito tributário, antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, o que, em conformidade com a jurisprudência sedimentada nesta Corte Superior, impõe a aplicação do benefício da denúncia espontânea, com a conseqüente possibilidade de exclusão da multa moratória." (REsp 805.753/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12.09.2007, DJe 01.09.2008). (...) 9. Ação cautelar julgada procedente para suspender os efeitos do acórdão recorrido até o julgamento do recurso especial admitido na origem. (MC 200901165405, STJ, Primeira Turma, Min. Rel. Luiz Fux, DJE DATA:16/10/2009).

Não poderia ser outro o entendimento, pois, além do fato de a multa de mora ser espécie de multa punitiva, o artigo 138 do CTN não fez distinção alguma sobre qual tipo de penalidade deveria ser excluída pela denúncia espontânea. Destarte, pelo cediço princípio hermenêutico de que não cabe ao intérprete fazer distinções onde a lei não o fez, não é devida multa alguma no presente caso, no qual houve denúncia espontânea.

Inclusive, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional já reconheceu esse entendimento, como podemos verificar pelo conteúdo do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20/12/2011 - DOU 1 de 22/12/2011:

⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Forensense, 10ª ed, p. 687.

A Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15.12.2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional".

JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel. min. Humberto Martins

Por essas razões, entendo que assiste razão à defesa pelos fundamentos trazidos para análise nessa instância administrativa, na mesma linha que tenho me manifestado desde 2016 (vide Acórdão 3402-003.486).

Nesses autos, contudo, existe uma particularidade que faz com que o Colegiado precise reconhecer o direito da Recorrente, mesmo na hipótese de não concordar com o raciocínio supra exposto.

Isto porque a questão foi levada à apreciação do Poder Judiciário, que a julgou em favor da Contribuinte, conforme noticiado pelo Memorando nº 8/2018/SEORT/DRF-FOR/SRRF03/RFB/MF-CE (fls 610), dirigido à Senhora Adriana Gomes Rêgo - Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cujo objetivo vem evidenciado em sua folha de rosto, com os seguintes dizeres:

Para tratar de demandas da Procuradoria da Fazenda Nacional no Ceará (PFN-CE) relacionadas à **ação ordinária nº 0007267-11.2011.4.05.8100**, ajuizada contra a Fazenda Nacional por ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL, CNPJ 51.423.747/0001-93, incorporada, em março de 2012, por M DIAS BRANCO S. A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS, CNPJ 07.206.816/0001-15, foi criado o dossiê nº 10010.018115/1116-70.

Diversas demandas da PFN-CE foram tratadas no supramencionado dossiê, e a mais recente trata de requerimento da promovente, em juízo, no sentido de que **sejam intimadas a PFN e a Receita Federal para que expeçam ofício junto aos processos administrativos** que relaciona, no caso 49 processos que se encontram no CARF ou DRJ, **para ciência da decisão judicial proferida nos autos da ação judicial supracitada, com vistas ao acolhimento dos pleitos de exclusão de multa moratória sobre débitos objeto de compensação.**

Analisando todas as pelas judiciais trazidas pelo referido Memorando, vemos que o que resolveu o ponto foi a decisão de fls 681, proferida na execução contra a Fazenda Pública na Ação de rito ordinário de nº 0007267-11. 2011. 4. 05. 8100. Na exposição dos fatos, o julgado esclarece os limites da controvérsia nos seguintes dizeres:

Divergem as partes sobre o alcance do título judicial: para a Receita Federal, a compensação dos débitos confessados prejudica o gozo da denúncia espontânea quanto à abstenção da cobrança da multa de mora, tanto pelo entendimento administrativo quanto pela decisão judicial. Portanto, a decisão judicial já teria sido cumprida.

Para a sociedade autora, a compensação de débitos tem o mesmo efeito do pagamento, frente ao art. 138 do CTN, de afastar a cobrança de multa de ofício e de mora.

684): Em seguida, a autoridade julgante apreciou o mérito, no seguinte sentido (fls

Passo a analisar a questão.

A petição inicial trouxe pedido expresso de que fosse afastada a multa de mora no regime da denúncia espontânea também para o caso em que a quitação se desse mediante compensação de DARF referente a recolhimentos indevidos anteriores (fl. 23), da seguinte forma:

“c) Que, ao final, sejam julgadas procedentes os pedidos dessa demanda, para que:

1. Confirmando-se a tutela de urgência concedida, seja assegurado o direito da empresa de não recolher multa de mora no regime da denúncia espontânea (art. 138, CTN), isto é, nos casos em que, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado da respectiva quitação integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), intimando o Fisco da existência de diferença a maior, cuja quitação (mediante DARF e/ou compensação de DARF referente a recolhimentos

indevidos anteriores), acrescida apenas dos juros de mora, se der até a apresentação da referida declaração retificadora,”
(sic)(negrito)

A questão foi, inclusive, objeto de fundamentação individualizada pela parte autora na sua peça inaugural, mais precisamente a partir do item 32 (fls. 19/21).

A sentença foi totalmente favorável à parte autora em face do reconhecimento do pedido (fls. 108/111).

Em seguida, o Tribunal manteve esse entendimento, negando provimento à concessão oficial (fl. 128).

Diante desse quadro, entendo que a coisa julgada material é contrária à posição da Receita Federal, pois restou acolhido o pedido da parte autora, que foi expresso quanto à possibilidade de utilização da compensação tributária para fins de gozo dos benefícios da denúncia espontânea. Acaso a decisão tivesse outra orientação, teria julgado *PARCIALMENTE PROCEDENTE* ou *resolvido o mérito com base no reconhecimento do pedido apenas PARCIALMENTE*.

(...)

Portanto, deve ser afastada a cobrança da multa de mora nos casos em que a parte autora efetuou a compensação de débitos confessados antes da entrega de DCTFs ou de qualquer procedimento fiscal.

Intimem-se as partes, inclusive para que a União Federal dê cumprimento ao julgado.

A publicação da referida decisão ocorreu em 22/08/2017.

Para que não restem dúvidas sobre a definitividade desta decisão, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional vem direcionando o seu cumprimento, sem contestá-la, conforme o comunicado abaixo colacionado (fls 694):

O entendimento exarado no processo judicial está de acordo com as regras processuais e o efeito da coisa julgada se operou, ainda que o curso do processo judicial a estratégia processual adotada pela Fazenda Nacional tenha sido equivocada, uma vez que se entendeu que se tratava de mero pedido de denúncia espontânea pura e simples, com dispensa de recorrer.

Desta forma, considerando que o trânsito em julgado ocorreu em 06/05/2013, não há mais prazo para a propositura de ação rescisória, tendo transitado em julgado de forma irremediável.

(...)

Ante o exposto, remeta-se o presente despacho à DRF/FOR/SEORT para que, com os esclarecimentos acima, cumpra integralmente a decisão transitada em julgado, aceitando como pagamento da denúncia espontânea, tanto pagamentos realizado por meio de DARF, como por compensação.

Fortaleza-Ce, 18/09/2017.

Assim, não há espaço para que este Colegiado faça uma análise do alcance da decisão judicial, nem mesmo que discorra o sobre os limites da coisa julgada subjetiva e objetiva. Isto porque tal trabalho foi feito pelo próprio Poder Judiciário, dando razão às alegações da defesa do presente processo administrativo, uma vez que reconhece que a Receita Federal está impedida da cobrança de multa de mora em compensações efetuadas sob o manto de denúncia espontânea.

Não poderia ser diferente, afinal, a decisão judicial se sobrepõe à decisão administrativa, em razão da unicidade da jurisdição adotada no sistema brasileiro.

Ressalte-se que estando finalizada a discussão judicial sobre tema versado no processo administrativo, inaplicável o instituto da concomitância, pois inexistente mais o seu pressuposto: a possibilidade de decisões conflitantes.

Dessarte, a Recorrente é pessoa jurídica amparada pela decisão transitada em julgado proferida nos autos do Processo n. 0007267-11.2011.4.05.8100. Por conseguinte, incabível a cobrança de multa de mora sobre os débitos compensados espontaneamente, via transmissão de PER/DCOMPS.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a multa moratória do cálculo da fiscalização.

Thais De Laurentiis Galkowicz

(documento assinado digitalmente)