



Processo nº 10380.902943/2013-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.031 – 3^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2021
Recorrente APM TERMINALS PECEM OPERAÇÕES PORTUÁRIAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 30/11/2009

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. NÃO CABIMENTO.

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 de multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Silvio Rennan do Nascimento Almeida – Redator designado

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.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Belo Horizonte/MG, que julgou improcedente a 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*:

A interessada transmitiu Per/Dcomp (fls. 02 a 06) visando a compensar o(s) débito(s) nele declarado(s), com crédito oriundo de pagamento a maior de Cofins não-cumulativa, relativo ao fato gerador de 30/11/2009.

A Delegacia da Receita Federal de jurisdição da contribuinte emitiu Despacho Decisório eletrônico (fl. 07), no qual homologa parcialmente a compensação pleiteada, sob o argumento de que o crédito reconhecido foi insuficiente para quitar os débitos informados no PER/Dcomp.

Cientificada em 20/06/2013 (fl. 12), a contribuinte apresentou, em 18/07/2013, a manifestação de inconformidade de fls. 13 a 16, em que alega, em síntese, que a liquidação dos débitos por compensação se deu antes de qualquer procedimento de ofício e antes de ser declarado/informado/constituído em DCTF, motivo pelo qual não há incidência de multa de mora. Aduz estar respaldado pelo art. 138 do CTN e também pelos Atos Declaratórios nºs 04/2011 e 08/2011 da PGFN, requerendo, portanto, que seja cancelado o despacho decisório ora combatido e homologadas as compensações efetuadas no PER/Dcomp objeto do presente processo. Requer ainda a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em cobrança, em decorrência da homologação parcial no presente processo.

O julgamento da manifestação de inconformidade resultou no Acórdão da DRJ de Belo Horizonte/MG, cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 30/11/2009

ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS SOBRE O DÉBITO COMPENSADO.

Sobre o débito compensado incidem juros e multa de mora, calculados entre a data de vencimento e a data de transmissão do PER/DCOMP.

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o contribuinte compensa o débito mediante apresentação de Dcomp, cabendo a cobrança da multa de mora.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos de sua manifestação de inconformidade acerca da aplicação dos efeitos da denúncia espontânea ao presente caso.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

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 nº 1, de 18 de janeiro de 2012, estipulou que não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 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.

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 controvérsio 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

¹ A Nota Técnica Cosit nº 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 nº 4); e em quais situações a retificação da declaração por parte do sujeito passivo pode ser considerada denúncia espontânea (Ato PGFN nº 8).

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

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 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 DISTINCIÓNAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTES. 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, por quanto 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 plethora de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectiva 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.

³ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação; (...)

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 feitio moderador.

7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido. (RECURSO ESPECIAL N.º 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, constamos 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, consequentemente, passou a impedir que atos infralegais expedidos pela Administração pudesse 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

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

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.⁵

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 nº 66, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e a Lei nº 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 nº 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 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 descharacteriza 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.

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.

Confirmado 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 4^a Região, citado pelo Ministro Relator Hamilson 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 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:(...)

Cumpre 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:

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 APPLICÁVEL.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de restituição ou resarcimento 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 resarcimento.

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 n.ºs. 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 consequente 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)

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, consequentemente, 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 Penteado:

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 CONTRIBUINTES. 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 plethora de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectiva 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, 1^a 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.

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

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

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

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 consequente 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:

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 interpuestos, 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 inexiste 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

Dispositivo

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

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

Voto Vencedor

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Redator Designado.

Com a devida vênia, divergi da Relatora quanto à possibilidade de exclusão da multa moratória decorrente da denúncia espontânea acompanhada de compensação do débito.

São inúmeros os Acórdãos neste Conselho Administrativo referentes ao tema.

Em síntese, a discussão travada envolve o texto previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional abaixo transrito:

“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.”

Da previsão legal acima, parte das decisões tem entendido que, mesmo diante da previsão do “pagamento”, é possível a exclusão da multa nos casos em que ocorre a “compensação” do tributo objeto de denúncia espontânea, vista a aproximação que os institutos passaram a compartilhar ao longo da evolução normativa de regência, estando a compensação, como forma de extinção do crédito tributário, apta a atrair a aplicação do art. 138 do CTN.

O entendimento não deve prevalecer.

O Código Tributário Nacional, ao tratar das modalidades de extinção do crédito tributário, cuidou de diferenciar os institutos do **pagamento** e da **compensação**, normatizando especificamente os efeitos de cada um deles.

Não poderia o intérprete, a pretexto de interpretar o art. 138 do CTN, alterar por completo o seu entendimento para caso não previsto pelo legislador, incluindo o termo “compensação” ou substituindo o termo “pagamento” por “extinção do crédito tributário”.

Ora, se a intenção do legislador fosse permitir a exclusão da multa nos casos de extinção do crédito tributário, teria ele expressamente previsto o termo no dispositivo legal, afinal, os institutos já eram tratados no Capítulo IV do Diploma Legal.

Não é só.

Mesmo com a evolução do instituto da Compensação no Direito Tributário brasileiro, especialmente após a publicação da Lei nº 12.637, de 2002 (MP nº 66/2002), não se pode, de forma alguma, buscar uma identidade entre as hipóteses de extinção do crédito tributário em discussão.

A compensação, apesar de atualmente ter o efeito de extinção do crédito tributário a partir da data da apresentação da DCOMP, tem seus efeitos expressamente vinculados a uma condição resolutiva, dependendo da homologação (expressa ou tácita) para que seus efeitos sejam definitivos.

Partindo para o ponto de vista prático, a tese desconstrói por completo a intenção legislativa, de premiar aquele que **assegura** por meio do **pagamento** um crédito tributário que a administração não sabia ter, incluindo na mesma benesse contribuintes que não garantiram a satisfação integral do crédito tributário, mas apenas o vincularam a um crédito do sujeito passivo ainda dependente de homologação por parte da Administração Fazendária.

Fere a lógica do instituto. Se a Lei permitiu a exclusão das multas em casos de **pagamento** é porque este ato lhe garante, com certeza, a satisfação do débito, não podendo ser

conferido o mesmo efeito à **compensação**, outra espécie de extinção do crédito tributário, acompanhada esta da incerteza de uma condição resolutiva, colocando em risco o próprio patrimônio público.

Neste sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no recente Acórdão nº 9303-011.050, entendeu por dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, descharacterizando a exclusão da multa moratória decorrente da denúncia espontânea acompanhada da compensação:

“Acórdão nº 9303-011.050

Sessão de 09 de dezembro de 2020

Relatora: Érika Costa Camargo Autran

Redator: Andrada Márcio Canuto Natal

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de Apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

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 de multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.”**

No mesmo sentido, esta Turma Ordinária, no Acórdão nº 3402-007.913, entendeu pelo não cabimento da exclusão da multa em situação semelhante:

“Acórdão nº 3402-007.913

Sessão de 19 de novembro de 2020

Relatora: Cynthia Elena de Campos

Redator: Pedro Sousa Bispo

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CABIMENTO.

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

[...]

Por tudo exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida