



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

Processo nº 10675.003602/2003-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.486 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2016
Matéria Ressarcimento - PIS/Pasep
Recorrente BRASPELCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

RESSARCIMENTO. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. ACRÉSCIMO DA TAXA SELIC. VEDAÇÃO. ORIENTAÇÃO DO STJ PARA O IPI. INAPLICÁVEL.

Especificamente no caso da contribuição ao PIS e da Cofins apuradas pelo regime não cumulativo, o ressarcimento de saldos credores não se sujeita à remuneração pela Taxa Selic em virtude de expressa vedação nesse sentido, contida nos artigos 13 e 15 da Lei nº 10.833/2003.

O entendimento veiculado pelo Recurso Especial nº 1.035.847, sob o rito do artigo 543-C do anterior CPC, que diz respeito ao ressarcimento de créditos de IPI, não pode ser estendido para o ressarcimento de créditos das contribuições sociais não cumulativas, eis que, para essas, há a vedação de atualização monetária expressa em lei ordinária, o que não ocorre para o IPI.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PER/DCOMP. CONFIGURAÇÃO DE PAGAMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXONERAÇÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

A compensação tributária, efetivada pelo contribuinte por meio de PER/DCOMP, constitui 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 (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, de modo que é figura passível de ser abrangida pelo benefício da denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos termos do artigo 138 do CTN.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a cobrança da multa de mora. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Designada a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

(assinado digitalmente)

Thais de Laurentiis Galkowicz - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais de Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de **recurso voluntário** contra decisão da Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora, que indeferiu a solicitação contida na manifestação de inconformidade da contribuinte, ratificando sem ressalvas o despacho decisório e a compensação efetuada, cuja ementa segue abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EFEITOS.

A ausência de contestação expressa de fatos apontados no processo, pressupõe-se a concordância da interessada em relação à parte não impugnada, que se torna indiscutível no âmbito do processo administrativo.

CRÉDITOS ESCRITURAIS. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

Incabível atualização monetária ou juros de mora incidentes sobre o eventual valor a ser objeto de ressarcimento por ausência de previsão legal. Não se podem aplicar as mesmas regras de compensação ou restituição porque nessas hipóteses, houve pagamento anterior maior ou indevido, o que inexistente nos casos de ressarcimento.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A espontaneidade, prevista no artigo 138 do CTN, não exclui a responsabilidade pelo pagamento da multa moratória prevista pela legislação ordinária, nos recolhimentos intempestivos de tributos.

Solicitação Indeferida

A contribuinte apresentou, em 18/11/2003, pedido de ressarcimento de crédito do PIS, retificado em 08/07/2004, referente a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior; prestações de serviços à pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas; bem como vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, acumulado no final do 3º trimestre de 2003, no valor de R\$1.042.331,72.

Mediante despacho decisório de 17 de maio de 2007, em face de divergência entre os valores originalmente pedidos e os efetivamente apurados e demonstrados, foi deferido parcialmente o pedido, no sentido de reconhecer o direito ao ressarcimento do crédito de PIS remanescente na escrita contábil da empresa ao final do 3º trimestre de 2003, no valor de R\$940.335,16; homologar as compensações objeto das Declarações de Compensação listadas e homologar parcialmente a compensação objeto da Declaração de Compensação constante do processo nº 10675.002419/2004-59, remanescendo o débito de IE - 0107, PA 13/07/2004, no valor de R\$ 3.526,09.

Inconformada com a decisão, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, contestando a aplicação da multa de mora sobre os débitos cujas compensações foram declaradas em DCOMP's após a data dos seus vencimentos, bem como a falta de atualização monetária no ressarcimento; e requerendo a manifestação do Delegado da DRF-Uberlândia sobre a divergência apontada pela requerente acerca dos valores compensados e a exclusão da multa de mora sobre os débitos compensados.

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, em síntese, sob os seguintes fundamentos:

- Não obstante o artigo 66 da Lei nº 8.383, de 1991, e a Lei nº 9.250, de 1995, no caput e no § 4º do artigo 39, autorizarem a compensação ou a restituição, corrigida monetariamente com base na variação da Ufir ou a incidência de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, de pagamentos indevidos ou a maior de tributos, não trazem a mesma determinação com relação ao ressarcimento de créditos.

- Para encerrar qualquer dúvida por ventura existente, os artigos 13 e 15 da Lei 10.833/2003 expressamente vedam a atualização monetária ou a incidência de juros sobre o ressarcimento dos créditos de PIS/Pasep.

- Os cálculos da compensação foram efetuados por intermédio do sistema da Coordenação Geral de Administração Tributária (CORAT), para esse fim homologado pela Receita Federal do Brasil, conforme demonstrativos juntados, com observância às determinações contidas na legislação vigente.

- O fato de o contribuinte estar em mora no cumprimento de obrigação que é do conhecimento da administração do imposto não tem qualquer validade jurídica, vez que tal fato se evidencia por si só, não assumindo contornos de uma denúncia espontânea. O que cogita o disposto no artigo 138 do CTN é a dispensa da multa punitiva, no caso de denúncia espontânea, em relação à obrigação tributária principal desconhecida da autoridade fiscal.

A contribuinte foi regularmente cientificada da decisão de primeira instância por via postal em 14/11/2007.

Em 14/12/2007, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), alegando, em síntese:

a. Da atualização monetária do crédito presumido de IPI

- Embora a Impugnante tenha solicitado ressarcimento de seu crédito na data de 18/11/2003, o R. Delegado da Receita Federal em Uberlândia somente exarou Despacho Decisório, confirmando os cálculos apresentados pelo Auditor Fiscal que procedeu à verificação, somente quase cinco anos depois (...).

- Com o transcurso do tempo entre a data do pedido de ressarcimento e a efetiva ciência dos atos administrativos, o crédito da Impugnante sofreu evidente defasagem, tendo sido oferecido a ressarcimento em seus valores históricos.

- Os arestos acima transcritos [Acórdãos nºs 201-74277, 203-10077e 202-14834 do 2º Conselho de Contribuintes] são apenas um demonstrativo do entendimento no qual se baseia a empresa para pleitear a incidência da taxa SELIC sobre os créditos a serem ressarcidos, uma vez que o Segundo Conselho de Contribuintes é uníssono, havendo incontáveis decisões no mesmo sentido.

- A atualização monetária dos créditos não se trata de um plus, mas tão-somente de uma técnica tendente a repor o valor original, que fica defasado com o transcurso do tempo. (...)

- Nesta senda, a Câmara Superior de Recursos Fiscais [vide processo nº 10825.000730/93-33] tem reconhecido o direito ao ressarcimento integral do crédito (...)

b. Das Compensações

- Ocorre que, segundo planilha anexa, a qual também consta anexa à manifestação de inconformidade, contendo a mesma ordem de compensação e os mesmos valores daqueles constantes da tabela fls. 632 a 633, o sujeito passivo ainda possui um saldo remanescente para ressarcir no valor de **R\$76.357,67**. Como a tabela de fls. 632/633, do Despacho Decisório 524-DRF-UBE, de 18/05/2007, consignou, como valor compensado, o valor original do débito, sem qualquer encargo moratório, gerou-se a dúvida acerca da constatação acerca do saldo insuficiente para quitar todos os débitos. Desta feita, presume-se que uma ou outra hipótese ocorreu: a) ou a Receita Federal errou o cálculo, somando montante de débitos superior ao realmente devido; b) ou foram cobrados multa de mora e juros em algum processo. Assim, deve ser intimado o Delegado da Receita Federal em Uberlândia, a fim de que se manifeste sobre a planilha anexa apresentada pelo sujeito passivo e esclareça a divergência dos números.

- Como o acórdão recorrido não se manifestou expressamente sobre a primeira hipótese, partindo diretamente para o enfrentamento da segunda hipótese, requer o sujeito passivo, seja determinada diligência, a fim de que se proceda à conferência dos cálculos e seja constatado e sanado o erro, determinando-se o ressarcimento devidamente atualizado, em

seu favor, da diferença de saldo credor na ordem de R\$76.357,67.

- Caso se trate da segunda hipótese, a Impugnante não se conforma com referida imposição, uma vez que é incabível a aplicação de multa de mora sobre os débitos, cuja compensação foi declarada em DCOMP após a data do seu vencimento, pois se está diante de hipótese de denúncia espontânea. A legislação tributária prevê expressamente, para as hipóteses idênticas à dos autos, exceção à cobrança de multa, razão pela qual sua imposição, nesta circunstância, é absolutamente ilegal. Parte dos débitos compensados teve sua compensação declarada após a data de seu vencimento, pois o sujeito passivo apura débitos mensais, mas seu crédito, que também é apurado mensalmente, somente pode ser objeto de pedido de ressarcimento ao final do trimestre. Com isso, a Receita Federal exigiu a aplicação, não somente de juros da taxa SELIC, mas também de multa moratória de 20%.

- Trata-se, em verdade, de denúncia espontânea, para a qual prevê, o Código Tributário Nacional, em seu art. 138, a exclusão da responsabilidade pelo cometimento de infrações. (...)

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula

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

Postula a recorrente a incidência de correção monetária nos créditos de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

No entanto, a pretensão da recorrente encontra obstáculo expresso no art. 13 da Lei nº 10.833/2003, aplicável à Cofins e também ao PIS/Pasep, por força do art. 15 dessa Lei, que assim dispõem:

Art. 13 . O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...)

Art. 15. *Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

De outra parte, a previsão legal de atualização do valor pela taxa Selic, nos termos do art. 39, §4º da Lei 9.250/1995, ora transcrito, somente é aplicável para os casos de **compensação e restituição**, mas não para o **ressarcimento**:

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.

(...)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Vide Lei nº 9.532, de 1997) [negrito desta Relatora]

Conforme restou assentado no Voto Vencedor do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, no Acórdão nº 3402-002.465 desta 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 20 de agosto de 2014, os institutos da restituição e do ressarcimento não se confundem:

(...)

A pacificação deste conflito de perspectiva passa necessariamente pela distinção entre os institutos do ressarcimento da restituição.

A restituição é a repetição de um indébito. Decorre de pagamento indevido ou a maior que o devido. Já o ressarcimento não está vinculado a qualquer pagamento indevido, mas decorre de concessão legal.

Sobretudo, não se pode olvidar que o direito subjetivo ao ressarcimento somente é constituído com o advento do despacho da autoridade competente, em oposição ao que ocorre com a repetição do indébito, em que o direito de repetir já nasce imediatamente com o pagamento indevido ou a maior, independentemente de qualquer ato da autoridade administrativa.

Nesta linha, fica evidente existir duas figuras que não se confundem:

a) restituição por pagamento indevido ou a maior do que o devido (repetição de indébito); e

b) ressarcimento, previsto em lei concessiva.

É certo que restituição e ressarcimento compartilham alguns aspectos, como o de ser ambos passíveis de satisfação em dinheiro ou mediante compensação, mas de nenhum modo ressarcimento é espécie do gênero restituição.

(...)

De forma que, não obstante as alegações da recorrente e os precedentes mencionados, não pode prosperar a possibilidade de aplicação do art. 39, §4º da Lei 9.250/1995 à hipótese de ressarcimento pleiteado nos presente autos.

Em face do princípio da legalidade da Administração Pública, disposto no art. 37 da Constituição Federal, a autoridade administrativa somente pode fazer o que a lei autoriza. A atividade administrativa é vinculada, cabendo ao agente administrativo prestigiar a lei, não podendo dela se distanciar, ainda que sob o argumento de inconstitucionalidade ou de que traria injustiça ao caso concreto.

Não obstante isso, em face do que dispõe o art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 343/2015 (DOU de 10 de junho de 2015), cabe a este Colegiado analisar a possibilidade de aplicação do entendimento do STJ trazido pelo Recurso Especial nº 1.035.847, sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil vigente à época, cuja ementa segue abaixo:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO.IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.

2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.

3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.

4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o consequente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo

legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).

5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1035847/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/06/2009, DJe 03/08/2009)

Como bem esclareceu o Conselheiro Relator Bernardo Motta Moreira, em seu Voto no Acórdão nº 3301-002.088, da 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, em sessão de 23/10/2013, parcialmente transcrito abaixo, o entendimento veiculado pelo Recurso Especial nº 1.035.847, que diz respeito ao ressarcimento de créditos de IPI, não pode ser estendido para o ressarcimento de créditos das contribuições sociais não cumulativas, eis que, para essas, há a vedação expressa de atualização monetária na lei, o que não ocorre para o IPI:

(...)

Como se vê, a hipótese levada a julgamento no precedente em questão respeitava ao ressarcimento de créditos de IPI, tributo de cuja legislação não consta preceito que, tal qual o artigo 13 da Lei nº 10.833/03, vede expressamente o acréscimo de juros ou correção monetária ao principal.

Conclui-se, assim, que ante circunstâncias normativas diversas, uma em que a legislação silencia sobre o direito à remuneração dos saldos credores pleiteados e a outra em que vigora expressa vedação a respeito, diversas também podem ser as soluções exegéticas possíveis.

Aliás, a Súmula nº 411 da jurisprudência do E. STJ conduz, em verdade, à solução oposta, vez que o enunciado é categórico na referência aos créditos de uma espécie tributária em particular, o IPI. Eis o seu inteiro teor:

É devida a correção monetária ao creditamento de IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco. ”

Daí porque, em se tratando especificamente de ressarcimentos em matéria de PIS e COFINS não cumulativos, é incabível a aplicação de correção monetária e de juros ao respectivo principal.

Isso posto, nego provimento ao recurso.

(...)

Assim, adotando os mesmos fundamentos do Voto acima, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, entendo que o referido entendimento do STJ, produzido sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil então vigente, não se ajusta ao presente caso concreto, de ressarcimento de contribuições sociais não cumulativas, não sendo o caso de reproduzi-lo no presente julgado.

Quanto ao pedido de diligência para intimar o Delegado da Receita Federal em Uberlândia a fim de que se pronuncie acerca da planilha trazida junto à manifestação de inconformidade e esclareça a divergência entre o total efetivamente compensado e o saldo credor apurado pela manifestante, não há como deferi-lo.

Diligências e perícias não se prestam para a produção de provas que a parte deve produzir no momento processual oportuno, como já decidido nos Acórdãos nºs 3403-002.469 a 477 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, sessão de 24.set.2013): "As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente." (Acórdãos nº 3403-002.469 a 477, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes em relação à matéria, sessão de 24.set.2013).

No caso, diante da ausência de comprovação, a cargo da recorrente, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, de qualquer elemento modificativo do despacho decisório que deferiu parcialmente o seu pleito, há de ser mantido o demonstrativo apurado pela fiscalização - "Listagem de Créditos/Saldos Remanescentes" (e-fls. 645/648).

Relativamente à multa de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, os débitos decorrentes de tributos não pagos no prazo legal devem ser dela acrescidos:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Nessa esteira, como decorrência lógica desse dispositivo, dispunha o art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 210/2002, na redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 323, de 24 de abril de 2003, que prossegue vigente em outras instruções normativas, que, na

compensação efetuada pelo sujeito passivo, "os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação".

Alega a recorrente que "é incabível a aplicação de multa de mora sobre os débitos, cuja compensação foi declarada em DCOMP após a data do seu vencimento, pois se está diante de hipótese de denúncia espontânea". Aduz que "Parte dos débitos compensados teve sua compensação declarada após a data de seu vencimento, pois o sujeito passivo apura débitos mensais, mas seu crédito, que também é apurado mensalmente, somente pode ser objeto de pedido de ressarcimento ao final do trimestre. Com isso, a Receita Federal exigiu a aplicação, não somente de juros da taxa SELIC, mas também de multa moratória de 20%".

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

(...)

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

O art. 138 do CTN, ao dispor que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, a meu ver, limitou a possibilidade de sua aplicação a uma das modalidades de extinção do crédito tributário, qual seja, o pagamento. Quisesse o legislador que outras hipóteses de extinção fossem aplicáveis para fins de denúncia espontânea, assim o teria feito expressamente.

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

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

**AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2014/01481347**

Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141)

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

Ementa:

(...)

3. "A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN".

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

4. Agravo regimental não provido.

(...)

Ademais, a meu ver, a denúncia espontânea, acaso existente, somente excluiria as penalidades de natureza punitiva, não se aplicando às de natureza moratória, derivada do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária, como assentado no Acórdão nº 3101-001.410, 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária desta 3ª Seção do CARF.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

É como voto.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowiz

Com a devida vênia, ousou divergir da Ilustre relatora no que tange 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 controvertido no presente processo. Já o segundo requisito relaciona-se com o cumprimento da

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

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 recente 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 DISTENCIONAR 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.

³ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação; (...)

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 plethora 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 feição 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, 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, 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

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

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 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 concluimos 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 AGRADO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.
VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

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.

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 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 decisão no sentido de que as compensações efetuadas pelo contribuinte são capazes de caracterizar a denúncia espontânea:

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 PREDIAL. 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 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 (10830.000529/200616 Recurso nº Voluntário Acórdão nº 3801005.225/

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.

Por fim, mais uma vez peço vênica para discordar da Ilustre Relatora, agora no que diz respeito à extensão 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

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

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 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

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

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 interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes:

"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 inexistem diferenças 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 tudo quanto exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, excluindo a multa de mora da cobrança pretendida pela fiscalização.