



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.000622/2010-75
ACÓRDÃO	1102-001.814 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ITAU SEGUROS SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

MULTA DE MORA.

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas não pagos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão da DRJ que julgou improcedente a manifestação de inconformidade que pleiteava o deferimento INTEGRAL de declarações de compensação PER/DCOMP n.º 35354.15720.180108.1.3.02-1337. (e-fls. 10 e ss). Por bem resumir o litúgio peço vênha para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 212 e ss):

Trata o processo de PER/DCOMP enviada em 18-01-2008, na qual a Interessada pretende compensar débito de IRRF com o crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 50.614.018,77. A PER/DCOMP foi retificada em 17-08-2009, estando a retificadora vinculada às PER/DCOMP assinaladas às fls.95/96.

A DIORT da DEINF/SP reconheceu o crédito declarado, contudo, homologou parcialmente as compensações, conforme consta no Despacho Decisório, a seguir resumido:

- o artigo 138 do CTN não exime a aplicação da multa de mora;
- as estimativas não pagas constam em PER/DCOMPs;
- o IRRF foi comprovado;
- os elementos dos autos comprovam no valor de R\$ 50.614.018,77;
- contudo, o crédito apurado é insuficiente para abarcar, em sua integralidade, as compensações declaradas, devendo por consequência ser exigido o quanto não liquidado pela pretendida compensação com os acréscimos legais no valor de R\$ 1.279.031,70 referente ao IRPJ código 2319, PA 03/2008, vencimento em 30/04/2008 conforme demonstrado às fls.72.

Na manifestação de inconformidade, a Interessada alegou:

- a cobrança advém do fato de ter transmitido o PER/DCOMP original (doc. 03) em 18/01/2008, com a finalidade de compensar o imposto vencido em 04/01/2008, mas sem a imputação da multa de mora, tendo em vista a espontaneidade do pagamento;
- tal fato foi comunicado à Receita Federal, conforme cópia da petição anexa (doc.06);
- ocorreu a espontaneidade do pagamento/compensação, visto que realizado antes de qualquer procedimento fiscalizatório, o que afasta a incidência de multa de mora, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, conforme argumentos, doutrina e jurisprudência que transcreveu às fls. 116/120;
- reconhecendo o estado de mora em relação ao pagamento de IRRF, (5706), com vencimento em 04/01/2008, efetuou seu recolhimento, via compensação, em atraso, em 18-01-2008, corrigido monetariamente e acrescido de juros de mora, antes da prática de qualquer ato de fiscalização por parte da Receita Federal;
- desta forma, deve ser homologada integralmente a compensação negada pela autoridade recorrida.

Também consta nos autos requerimento da Interessada objetivando:

- acostar aos autos cópias das DCTF original (doc.01), DIPJ - AC 2007 (doc.02), DIRF - AC 2007 (doc.03) e a cópia do comunicado à Receita Federal para reconhecimento dos efeitos da denúncia espontânea, demonstrando-se, assim, que o recolhimento foi feito antes de ter sido informado, o que caracteriza a existência de denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN;
- transcreve às fls.190, Ato Declaratório nº 4, proferido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, publicado no Diário Oficial da União em 22/12/2011, (doc.04), que ratificou Despacho do Senhor Ministro de Estado da Fazenda, publicado em 15/12/2011, no sentido de consignar o afastamento da multa de mora aos casos beneficiados pela Denúncia Espontânea.

É o relatório.

A 8ª Turma da DRJ/RJ1, através do Acórdão 12-61.267 (e-fls. 212 e ss), de 12 de novembro de 2013, julgou improcedente a impugnação, para confirmar o indeferimento da compensação, por entender que o artigo 138 do CTN não exime a aplicação da multa de mora, sendo que, no campo fático, a Interessada apresentou a PER/DCOMP (original) em 18/01/2008, objetivando extinguir débito vencido em 04/01/2008, sem a imputação da multa de mora. Assim apresentou em ementa a DRJ:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

ARTIGO 138, DO CTN. MULTA DE MORA.

As leis ordinárias em conjunto com o artigo 138, do CTN, apontam no sentido que a denúncia espontânea não faz excluir a multa de mora.

O CTN prevê a existência de penalidades moratórias no sistema legal tributário, e sucessivas leis ordinárias estabelecem, desde há muito, de forma consistente, a imposição da multa de mora, como sanção menos gravosa, para o pagamento espontâneo de tributo vencido, elidindo, nesse caso, a imposição da multa de ofício, mais onerosa. Por não possuir base quer no CTN quer na legislação fiscal ordinária, a distinção doutrinária do caráter indenizatório ou punitivo da multa de mora, trazida do Direito Civil onde ainda é controversa, não é apta a fundamentar alegação de que o instituto da denúncia espontânea consignado no artigo 138 do CTN excluiria a exigência da multa de mora - de pretensão cunho punitivo - no pagamento espontâneo de tributo em atraso. Aceitar a tese de exclusão da multa de mora pela denúncia espontânea implica retirar eficácia às normas fiscais fixadoras de prazos de vencimento de tributos, desorganizar o sistema de fiscalização e arrecadação tributária do Estado, e banir a multa de mora do ordenamento jurídico tributário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

O contribuinte tomou ciência do Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, conforme ciência eletrônica à folha nº 228, e apresentou tempestivamente Recurso Voluntário contra o referido Acórdão às folhas nº 231/238. Afirma:

(...)

Ademais, a espontaneidade do pagamento já restou demonstrada nestes autos mediante a juntada da cópia da DCTF original, DIPJ - AC 2007 e DIRF - AC 2007, demonstrando-se, assim, que o recolhimento foi feito antes de ter sido informado (doc.05).

Desta forma, comprovada a liquidação do débito via Per/Dcomp, antes de qualquer procedimento fiscalizatório, resta configurada a ocorrência da denúncia espontânea, o que afasta a aplicação de quaisquer penalidades aos débitos, conforme prevê o artigo 138 do CTN:

"Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração."

Verifica-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou em inúmeras oportunidades sobre a exclusão da multa de mora nos casos em que o débito é denunciado espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscalizatório, conforme ementa abaixo transcrita:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 10/01/2001 a 27/12/2001 PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CPMF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DEMORA. INCABÍVEL. ART. 138 do CTN. A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios, antes do início do procedimento de fiscalização, afasta a aplicação de multa, inclusive a de mora. Precedentes jurisprudenciais. Recurso especial parcialmente provido. " (Acórdão n.º 03-002.773, Sessão de 22/01/2014)

Nesse passo, vale destacar que muito embora o artigo 138 do CTN refira-se a pagamento, não há diferença entre regularizar um débito mediante pagamento ou compensação, visto que, sob os aspectos jurídicos, os dois têm por finalidade a satisfação e quitação da obrigação pendente.

Ora, tanto o pagamento quanto a compensação são espécies de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN e destinam-se à mesma finalidade, qual seja, satisfazer a obrigação existente entre dois sujeitos.

Assim, visto que a compensação equipara-se ao pagamento, há que se considerar os feitos idênticos em ambos os casos, uma vez que tanto o pagamento quanto a compensação extinguem o crédito tributário na data em que realizados.

Portanto, sendo certo que os efeitos da compensação equivalem ao do pagamento, não resta dúvida de que a compensação de débitos denunciados espontaneamente também afasta a multa de mora, nos termos do artigo 138 do CTN. Destaca-se, ainda, que a jurisprudência do CARF, ultimamente, vem se assentando nesse sentido, Vejamos:

"Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2002 DCOMP. PAGAMENTO. EQUIVALÊNCIA. A compensação pressupõe um pagamento anterior, ocorrido a maior ou indevidamente. A DCOMP é apenas a afetação desse pagamento, surtindo o mesmo efeito e merecendo equivalência. DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ERRO. ÔNUS DA PROVA. Para fins de caracterização da denúncia espontânea, incumbe ao recorrente o ônus da prova de que errou na apuração inicial do tributo e de que a DCOMP em análise tinha a finalidade de reparar espontaneamente esse erro." (CARF - 1ª Seção - 3ª Turma Especial, Acórdão: 1803-002.091, Sessão de 11/03/2014)

"Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2006 CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. O objetivo do artigo 138 do CTN é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse. Não há diferença entre regularizar débito mediante pagamento ou compensação. Sob os aspectos jurídicos os dois institutos aqui referidos têm por finalidade a satisfação e quitação de obrigação pendente. Recurso Voluntário provido." (CARF - 1ª Seção - 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, Acórdão: 1402-001.424, Sessão de 06/08/2013)

Desta forma, visto que o Recorrente noticiou a denúncia espontânea à Fiscalização (e preencheu os requisitos concernentes ao citado instituto), deve ser afastada a multa de mora pretendida.

Ademais, totalmente descabida a alegação da autoridade julgadora no sentido de que o instituto da denúncia espontânea aplica-se apenas às penalidades de natureza punitiva e não às de natureza moratória, uma vez que o artigo 138 do CTN não faz qualquer distinção entre multa moratória e multa punitiva, tal como entendido pela decisão recorrida.

O Superior Tribunal de Justiça já se posicionou, em sede de procedimento repetitivo, conforme o artigo 543-C do CPC, no sentido do descabimento da exigência da multa nos casos de denúncia espontânea, em que o pagamento é anterior a qualquer procedimento fiscalizatório e antes de ser declarado ao Fisco.

É o que se observa do julgamento a seguir transcrito:

'EMENTA: 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.

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.

Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 36&STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rei. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rei. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

E 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, Rei. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

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. *Incasu, 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 fiscal izatório.

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."

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

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.

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

(Resp nº 1.149.022 - SP, Relator:Ministro Luiz Fux, 1ª Seção, DJE 09/06/2010) (grifos nossos)

Sabe-se que esse E. CARF deve curvar-se às decisões definitivas de mérito proferidas em julgamento sob o procedimento repetitivo ao artigo 543-C do CPC, conforme expressa previsão do artigo 62-A de seu Regimento Interno, tal como se observa de diversos julgados proferidos.

26/04/2012; Acórdão 3301-01.267, 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 25/01/2013; Acórdão 3301-01.272, 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 25/01/2013).

Esse mesmo entendimento vem sendo adotado pela E. Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, tal como se observa das ementas abaixo transcritas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA- IRPF
Exercício: 2001 IRRF — TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA CTN,
ART. 138-MULTA DEMORA EMULTA DE OFÍCIO.

Tendo o contribuinte efetuado a destempo o recolhimento do imposto devido, com juros de mora, de forma voluntária e antes de qualquer procedimento de lançamento (por homologação ou de ofício), há de se lhe aplicar o benefício da denúncia espontânea estabelecida no art. 138, do Código Tributário Nacional, que alcança todas as penalidades, sejam punitivas ou compensatórias, decorrentes de descumprimento de obrigações principais.

Reprodução do entendimento do Superior Tribunal de Justiça na sistemática prevista no 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil (REsp 1.149.022/SP, Rei. Ministro Luiz Fux, julgado em 09.06.2010, DJ 24.06.2010; REsp 886.462/RS, Rei. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJ 28.10.2008; REsp 962.379/RS, Rei. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJ28.10.2008). Inaplicabilidade ao caso da Súmula 360 do STJ por não ter sido o tributo declarado anteriormente pelo contribuinte.

Recurso especial provido ".

(Acórdão 9202-01.804, 2ª Turma, sessão de 24/10/2011). "**Assunto. Multa de mora. Denúncia espontânea**

A regra de competência do art. 62-A do RICARF obriga esse colegiado a observar as decisões definitivas de mérito do Superior Tribunal de Justiça, proferidas na sistemática do art. 543-C do CPC. Em observância ao que foi decidido pelo STJ no REsp 1.149.022/SP, há que se afastar a multa de mora em caso de denúncia espontânea.

Negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional". (Acórdão 9101-001.463, 1ª Turma, sessão de 15/08/2012).

Dessa forma, não há como prevalecer o entendimento de ser devida a multa de mora paga pelo Recorrente sobre os valores igualmente por ele recolhidos a título de IRRF, visto que o procedimento adotado está em total consonância com a jurisprudência pacificada sobre o tema.

Ademais, cumpre destacar que Ato Declaratório da PGFN nº 4/2011 afirma a exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea:

ATO DECLARATÓRIO Nº 4, DE 20 DE DEZEMBRO DE 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 inexistir 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 inexistir 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, rei. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rei. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rei. min. Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rei. min. Humberto Martins.

Referido ato declaratório foi publicado para demonstrar a falta de interesse da PGFN na apresentação de qualquer tipo de recurso (em esfera judicial ou administrativa) a respeito da exclusão da multa de mora aos casos de denúncia espontânea, tendo em vista se tratar de matéria já pacificada pela jurisprudência pátria.

Pelas razões expostas, resta demonstrado, em face dos argumentos anteriormente expostos e da jurisprudência trazida à colação, a evidente ilegalidade quanto a ser devida a multa de mora em questão, motivo pelo qual deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

VOTO

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso ao CARF é tempestivo, e, portanto, dele conheço.

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão da DRJ que julgou improcedente a manifestação de inconformidade que pleiteava o deferimento INTEGRAL de declarações de compensação PER/DCOMP n.º 35354.15720.180108.1.3.02-1337. (e-fls. 10 e ss). O contribuinte apresentou Recurso Voluntário em que repete as mesmas razões da impugnação. Não há reparos à Decisão de Primeira Instância.

Entendo como a Primeira Instância que o artigo 138 do CTN não exime a aplicação da multa de mora. A doutrina, jurisprudência e o Ato Declaratório da PGFN, apresentados pela Recorrente, referem-se à extinção do crédito tributário por meio de pagamento. A compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutoria conforme impõe o parágrafo 2º, do artigo 74, da Lei n.º.9.430, de 1996. Não há qualquer decisão judicial vinculante que considere que o artigo 138, do CTN, seria aplicável aos casos de compensação. O artigo citado exige a ocorrência de pagamento, fato este que não ocorreu no presente caso. Ademais, o artigo 84, da Lei 8.981/95 prevê que os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de juros de mora e multa de mora. No mesmo sentido, os artigos 47 e 61, da Lei 9.430/96.

Neste sentido já há súmula deste CARF:

Súmula CARF n.º 203

Aprovada pelo Pleno da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.401; 9303-014.698; 9303-014.718; 9101-006.876

Desta forma, por aderir plenamente aos fundamentos que a embasam, reproduzo o voto vencedor da decisão recorrida como fundamento de decidir:

(...)

Conforme relatado, a autoridade recorrida reconheceu o direito creditório da Interessada, porém, homologou parcialmente as compensações declaradas. A razão foi que o crédito apurado foi insuficiente para abarcar, em sua integralidade, os débitos referentes às compensações declaradas, especificamente, a que se referiu ao IRPJ do PA 03/2008, vencido em 30/04/2008 conforme demonstrado às fls.72.

Tal fato decorreu de a autoridade recorrida entender que o artigo 138 do CTN não exime a aplicação da multa de mora, sendo que, no campo fático, a Interessada apresentou a PER/DCOMP (original) em 18/01/2008, objetivando extinguir débito vencido em 04/01/2008, sem a imputação da multa de mora.

Por sua vez, a Interessada alegou que ocorreu a espontaneidade do pagamento/compensação, visto que realizado antes de qualquer procedimento fiscalizatório, o que afasta a incidência de multa de mora, nos termos do artigo 138 do CTN.

Exposta a controvérsia, passa-se a sua análise.

Da extinção do crédito por compensação.

Inicialmente, cabe enfatizar que a doutrina, jurisprudência e o Ato Declaratório da PGFN, apresentados pela Interessada, referem-se à extinção do crédito tributário por meio de pagamento.

Não há que se confundir a extinção do crédito tributário pelo pagamento com a extinção por meio da compensação.

O Código Tributário Nacional, (CTN), e a legislação tributária tratam da compensação, contudo, é no artigo 368, do Código Civil que vai se encontrar a definição inicial deste instituto. Diz este dispositivo que, se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

O artigo 156, inciso II, do CTN, ratifica a definição de compensação ao dizer que, esta é uma modalidade de extinção do crédito tributário. Por sua vez, o artigo 170, também do CTN, complementa, definindo que, a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

O parágrafo único, do artigo 170, arremata dizendo que, sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Decorre disto que, na compensação, tanto os créditos do Fisco quanto do sujeito passivo podem ser vencidos ou vincendos, contudo, as duas partes deverão ser, ao mesmo tempo, credor e devedor, e os créditos deverão ser líquidos e certos.

Além disto, a compensação, como se sabe, extingue o crédito tributário sob condição resolutoria conforme impõe o parágrafo 2º., do artigo 74, da Lei nº.9.430, de 1996, com as alterações posteriores.

(...)

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

(...)

O pagamento integral não extingue o crédito incondicionalmente, haja vista que não há no CTN ou nas leis ordinárias qualquer menção a requisito, pressuposto ou condição para esta modalidade de extinção.

Não há qualquer decisão judicial apta a vincular esta autoridade julgadora a considerar que o artigo 138, do CTN, seria aplicável aos casos de compensação, mesmo porque, claro está no seu texto que a denúncia espontânea exige a ocorrência de pagamento, fato este que não ocorreu no presente caso.

Ainda que se entenda que no presente caso, que versa sobre extinção de crédito tributário por meio de compensação, seria aplicável o artigo 138, do CTN, cabem as seguintes observações.

Da denúncia espontânea.

Determinava o artigo 84, da Lei 8.981/95:

"Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

1 - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

II - multa de mora aplicada da seguinte forma:

- a) dez por cento, se o pagamento se verificar no próprio mês do vencimento;*
- b) vinte por cento, quando o pagamento ocorrer no mês seguinte ao do vencimento;*
- c) trinta por cento, quando o pagamento for efetuado a partir do segundo mês subsequente ao do vencimento.*

§ 1º Os juros de mora incidirão a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, e a multa de mora, a partir do primeiro dia após o vencimento do débito. (grifos nossos) "(Grifado agora)

Por sua vez, determina o artigo 61, da Lei 9.430/96:

"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.

§ 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." (Grifado agora)

Tratando-se de aplicação de acréscimos de procedimento espontâneo, a Lei 9.430/96, também determina no seu artigo 47:

"Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de _ procedimento espontâneo." (Grifado agora)

Portanto, conforme as normas legais acima transcritas, no presente caso, tendo ocorrido o fato gerador de qualquer dos tributos federais, o não recolhimento dos mesmos, na data do vencimento, faz incidir os acréscimos legais acima mencionados.

E mais. Mesmo muito antes das leis acima mencionadas, o sistema legal tributário brasileiro desde a década de 40 aos nossos dias, tem mantido, de forma regular e consistente, antes e após a promulgação do CTN, a multa de mora para o pagamento espontâneo do contribuinte, e a multa de ofício, para a exigência formulada em lançamento pela autoridade fiscal.

Entender de modo contrário faz com que se conclua que os vários artigos de leis e de atos normativos que estipulam e normatizam a multa de mora exigida quando do recolhimento espontâneo pelo contribuinte, estariam, de há muito, violando o CTN.

Admitir-se que a multa moratória, menos gravosa que a de ofício, possui caráter punitivo significa afirmar que, pelo CTN, todas as sanções teriam caráter punitivo.

Tal afirmação cai por terra quando se verifica que o próprio CTN reconhece a existência de penalidades de caráter moratório, ao estabelecer, no artigo 134, que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, os pais, os tutores e curadores, os administradores, o inventariante, o síndico e o comissário, os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, os sócios, apenas pelas penalidades de caráter moratório.

Portanto, a tese defendida pela Interessada não encontra fundamento no CTN, que prevê a existência de penalidades moratórias, e, também, conforme já demonstrado, em diversas leis que compõem o sistema legal tributário há anos.

As teses que defendem que o artigo 138 do CTN exclui a multa de mora estão fundadas em conceitos e distinção que foram construídos pela doutrina civilista a respeito do caráter punitivo ou compensatório da multa de mora. Tal doutrina distingue sanções compensatórias e sanções punitivas, entendendo que a multa moratória, ao lado das demais multas, de ofício normal e a agravada, tem função punitiva.

Contudo, conforme já demonstrado, o ordenamento jurídico tributário do nosso País, vide as leis acima mencionadas, não atribui caráter punitivo à multa moratória no sentido adotado por aquela doutrina, de forma a ser afastada pela denúncia espontânea do artigo 138, do CTN. Ao contrário, o sistema legal tributário sempre associou e associa a multa de mora à denúncia espontânea, como um encargo menos oneroso que a penalidade aplicável de ofício pela autoridade administrativa.

Assim, pelo fato de as multas de ofício serem substancialmente mais gravosas, e pela forma como elas são aplicadas pela autoridade fiscal e em procedimento sujeito à ampla defesa e ao contraditório, tais multas é que devem ser enquadradas como punitivas.

A distinção entre caráter indenizatório e caráter punitivo da multa moratória tem origem no Direito Civil, onde a maioria dos negócios jurídicos e contratos contém cláusulas estipulativas de penalidades moratórias. Com base nisto, é que a doutrina citada pela Interessada afirma o caráter indenizatório e punitivo dessa multa moratória.

É assente que a interpretação autêntica, entendida esta como sendo aquela que emana do criador da norma interpretada, é a que carrega a maior carga de credibilidade e confiança. A interpretação que o próprio legislador fez e faz do artigo 138, do CTN, com respeito à denúncia espontânea, foi no sentido de que tal instituto não faz excluir a multa de mora, pois, se o legislador ordinário entendesse que a multa de mora estivesse alcançada pela denúncia espontânea prevista no

CTN, não teria instituído a sua exigência para o caso de pagamento espontâneo, em todos estes anos, estruturando sobre ela o próprio sistema de arrecadação e fiscalização de tributos.

No nosso ordenamento jurídico, a multa moratória sempre funcionou como encargo acessório no recolhimento do tributo, em conduta espontânea do contribuinte, sem o concurso da exigência de ofício por parte do Fisco. Basta verificar que não há um único dispositivo legal ou infra-legal que determine o lançamento de ofício da multa de mora.

O fato de não haver a determinação acima mencionada, por si só, já derruba as teses que a Interessada colacionou, pois, pela sua interpretação, a multa moratória, quando cabível, só seria aplicada após o início de ação fiscal, visto que, antes disso, não seria aplicável, pois, estaria acobertada pela conduta espontânea do contribuinte.

Em outras palavras, antes do procedimento fiscal não haveria possibilidade jurídica de a multa de mora ser exigida, só existindo essa possibilidade, então, após o início de ação fiscal. Ocorre que, neste caso, após o início da ação fiscal, pela legislação tributária, somente é aplicável a multa de ofício, mais gravosa, perdendo, assim, a multa de mora qualquer utilidade e função.

A hermenêutica impõe que não existem palavras ou textos inúteis no ordenamento jurídico. O legislador ordinário, ao exigir, lei após lei, a multa de mora para o pagamento espontâneo do débito tributário vencido quis dizer que inexistente incompatibilidade entre o instituto da denúncia espontânea e o recolhimento da multa de mora.

Portanto, a interpretação cabível e compatível com o ordenamento jurídico pátrio, do artigo 138, do CTN, é aquela resultante do reconhecimento da conformidade de todas aquelas leis ordinárias com o disposto no próprio artigo do CTN e da Constituição Federal.

Pelo exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa

ACÓRDÃO 1102-001.814 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16327.000622/2010-75

DOCUMENTO VALIDADO