



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

Processo n° 18490.000068/2010-60
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-006.287 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2019
Matéria IPI
Recorrente WTEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

DÉBITOS QUITADOS POR DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. UTILIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CABIMENTO.

Às declarações de compensação (PER/DCOMP) 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.

COMPENSAÇÃO. TRANSMISSÃO. APÓS VENCIMENTO. MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA.

Na compensação, a extinção do crédito tributário sob condição resolutória dá-se somente a partir da transmissão ou entrega da correspondente declaração, nos termos do art. 74, §§1º e 2º da Lei nº 9.430/96. Não tendo sido os débitos fiscais pagos, nem compensados, antes do vencimento do tributo, estão sujeitos à multa de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro (relator), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais de Laurentiis Galkowicz que davam provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

1. Por bem retratar o caso em questão, emprego o relatório desenvolvido no acórdão n. 01-33.653 (fls. 41/43), desenvolvido pela DRJ de Belém/PA, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata-se de pedido de restituição de pagamento a maior de IPI no período acima identificado, no valor de R\$ 57.836,09.

2. A DRF/Limeira indeferiu o pleito por inexistência do crédito e considerou não homologadas as compensações vinculadas ao crédito.

3. Cientificada, a interessada apresentou tempestivamente manifestação de inconformidade na qual alega, em síntese, que a decisão da Unidade foi imotivada, não tendo sido apreciado o crédito, limitando-se a autoridade a verificar se o pagamento realizado indevidamente ou a maior estava disponível em seus sistemas. Ou seja, não haveria esclarecimento do significado de “inexistência de crédito”, caracterizando cerceamento do direito de defesa, motivo pelo qual requer a nulidade da decisão.

2. A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pelo sobredito acórdão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2010 a 31/12/2010

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.

Diferentemente da hipótese de lançamento de ofício, em que o Fisco deve comprovar a infração cometida, no caso de pedido de restituição ou ressarcimento cabe à parte interessada, que pleiteia o crédito, provar que possui o direito invocado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

3. Diante deste quadro o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 52/54, oportunidade em que repisou as alegações desenvolvidas em sede de impugnação, ou

seja, continuou alegando que despacho decisório seria nulo, porque carente de motivação, o que, por seu turno, implicaria em cerceamento de defesa por parte do recorrente.

4. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

5. O Recurso Voluntário interposto preenche os pressupostos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

I. O instituto da compensação e a figura da denúncia espontânea

6. Conforme relatado, o recorrente insurge-se contra o acréscimo da multa de mora sobre débitos compensados por meio de DComp, o que tornou insuficiente o crédito, nada obstante o seu reconhecimento integral. Em suma, alega o contribuinte que o débito pago mediante compensação não deve ser acrescido da correlata multa de mora na hipótese de denúncia espontânea.

7. Já tive a oportunidade de me manifestar acerca deste tema, quando do julgamento do caso retratado no acórdão 3402-003.486, oportunidade em que acompanhei o voto vencedor da Conselheira *Thais de Laurentiis Galkowicz*, no seguinte teor:

No âmbito da legislação infralegal, o assunto fora tratado pela Nota Técnica osit 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 alguma².

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

Daí a problemática que deu origem a presente divergência: ao impor que haja "pagamento", o CTN impede que compensações efetuadas pelos contribuintes (através de PER/DCOMP, no caso dos presentes autos) também sejam enquadradas como denúncia

espontânea, para fins de eximir o sujeito passivo do pagamento da multa moratória, haja vista que o artigo 156 do mesmo Codex, ao tratar das formas pelas quais há extinção do crédito tributário, separou o "pagamento" (inciso I) da "compensação" (inciso II)?³

Entendo que não.

Em primeiro lugar em razão do próprio conceito de compensação tributária, qual seja, sistemática que acarreta num encontro de contas, tendo como resultado a extinção de suas 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 anule 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. PLETORES DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUÍNTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

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

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

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

4. **Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito).** Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9º. da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade ex officio, como se deu neste caso.

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

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

7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido.

(RECURSO ESPECIAL Nº 1.122.131 SC (2009/00232472)
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 170A do CTN e autorizada pelo art. 74, da Lei n. 9.430/96).

Essa última hipótese, por sua vez, subdivide-se em: *ii.a)* autocompensação; e *ii.b)* compensação decorrente de sentença transitada em julgado.

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

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

De fato, o artigo 66 da Lei n. 8.383, de 31 de dezembro de 1991, incumbiu-se de estabelecer as regras gerais sobre a compensação tributária, o que, conseqüentemente, passou a impedir que atos infralegais expedidos pela Administração pudessem afastar ou dirimir esse direito do contribuinte. Assim, determinou ser válida a compensação de valores indevidamente pagos a título de tributos federais, porém somente entre “tributos, contribuições e

receitas da mesma espécie.” Este ato normativo federal, contudo, foi sucedido por diversas alterações legislativas.

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

Posteriormente, a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, mais uma vez inovou a matéria. De acordo com seus artigos 73 e 74, ficou delegada à Administração Tributária a prerrogativa de 16 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 concluímos pelo preenchimento do requisito em questão.

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

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO. 1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil. 2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas. 3. Agravo regimental improvido (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.136.372 RS (2009/00759399) 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 PEDIAL. CRÉDITO DA COFINS.
IMPROCEDÊNCIA.

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

FRETES DE TRANSFERÊNCIA. CRÉDITO DA COFINS.
PROCEDÊNCIA.

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

10.637/02 e 10.833/03. COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. IRPJ
E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO.DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A denúncia espontânea resta configurada, com a 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 vênias 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 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 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 inexista outro fundamento relevante:

"com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional". JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel. min. Humberto Martins.

(...).

8. Destaco, ainda, que em recente julgado (07/08/2018) a 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu no mesmo sentido aqui defendido, conforme se observa da ementa do acórdão n. 9101-003.687:

Ementa

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

*COMPENSACÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
COMPENSACÃO.*

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

9. Em preciso voto, assim se manifesta o Relator do sobredito caso:

(...).

O núcleo da presente discussão consiste em saber se o termo "pagamento", adotado pelo art. 138 do CTN (acima sublinhado), tem o sentido restritíssimo de "quitação em dinheiro" ou se contempla acepção mais ampla de adimplemento, abarcando, no caso, a compensação tributária.

De início, é necessário observar que o legislador nem sempre utiliza o vocábulo "pagamento" no sentido de quitação em dinheiro, valendo-se deste em sua acepção mais ampla de adimplemento. É o que se verifica em variados exemplos colhidos tanto de leis ordinárias como de leis complementares, conforme se passa a analisar antes de adentrar ao mérito em si do art. 138 do CTN.

Primeiramente, note-se a redação do art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de

antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Note-se que o CTN utilizou a dicção “antecipar o pagamento” no sentido de antecipar o adimplemento sem prévio exame da autoridade administrativa. Não há dívidas que o contribuinte, mediante declaração e compensação regularmente levadas a termo, irá consumir o típico “lançamento por homologação” tutelado pelo art. 150 do CTN.

(...).

Prosseguindo a análise ora empreendida, verifica-se que o mesmo se verifica, por exemplo, em relação ao art. 9º, § 2º, da Lei n. 9.532/97. Esse enunciado prescritivo estabelece, em seu caput, que, “à opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderá ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento”. Para que essa opção fosse exercida, o legislador requereu a sua manifestação mediante o adimplemento do tributo correspondente, em quota única. Não há sinais de que o legislador procurou se referir a quitação em dinheiro, mas sim às hipóteses que legitimamente conduzam ao adimplemento da obrigação, como é o caso da compensação.

(...).

Adentrando no mérito do presente recurso, verifica-se que, tal como se dá com os outros dispositivos citados, incluindo o art. 150 do CTN, embora o art. 138 do CT textualmente adote o termo “pagamento”, não procura restringir o instituto da denúncia espontânea às hipóteses de quitação em dinheiro, requerendo o adimplemento em sentido amplo, o que inclui a compensação tributária.

(...).

10. Assim, com base nas razões de decidir alhures transcrita e com fundamento no art. 50, § 1º da lei 9.784/99, encaminho o presente voto para reconhecer a denúncia espontânea realizada pelo contribuinte o que, por conseguinte, implica afastar a exigência da multa moratória apontada pela fiscalização.

11. Ante o exposto, **voto por dar provimento** ao recurso voluntário do contribuinte.

12. É como voto.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Redator designado

Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais contidos no voto do Ilustre Conselheiro *Diego Diniz Ribeiro*, relator deste processo, ressalto minha discordância em reconhecer a denúncia espontânea realizada pelo contribuinte o que, por conseguinte, afastaria a exigência da multa moratória apontada pela Fiscalização.

Destaco que, durante a análise do recurso, a maioria qualificada do Colegiado discordou do entendimento da relatora, decidindo para manter a citada exigência e negar provimento ao Recurso Voluntário. Então fui designado para redigir o presente voto vencedor.

Conforme relatado, a Recorrente insurge-se contra o acréscimo da multa de mora sobre débitos compensados por meio de DCCOMP, o que tornou insuficiente o crédito, nada obstante o seu reconhecimento integral. Em suma, alega o contribuinte que o débito pago mediante compensação não deve ser acrescido da correlata multa de mora na hipótese de denúncia espontânea.

Pois bem. A discussão que chega a este Colegiado está centrada no cabimento da multa de mora quando se aplica a denúncia espontânea, mas entendo que para a correta solução deste litígio devemos recuar para um primeiro momento, que concerne à própria existência da denúncia espontânea no caso presente.

Dos autos se extrai que, ao se aperceber do recolhimento a menor de parcelas de diversos períodos de apuração, a Recorrente **providenciou a sua quitação por meio de compensação**, transmitindo um Pedido de Restituição de pagamento a maior de IPI no período acima identificado, no valor de R\$ 57.836,09. A DRF/Limeira/SP indeferiu o pleito por inexistência do crédito e considerou não homologadas as compensações vinculadas ao crédito.

Incontestável nos autos, que a providência saneadora foi efetuada em atraso, situação em que cabe a aplicação da multa de mora, conforme dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 in verbis:

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. (Grifei)

Entretanto o contribuinte alega poder excluir a multa de mora de seus cálculos com fundamento no art. 138 do Código Tributário Nacional (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. (Grifei)

Há de se ter em mente que o CTN foi preciso ao elencar quais dentre as formas de extinção do crédito tributário previstas em seu art. 156 estão aptas a serem consideradas para fins de aplicação do Instituto: **pagamento ou depósito administrativo**, somente.

Essa matéria foi bem analisada por este Colegiado no voto da Conselheira *Maria Aparecida Martins de Paula* no Acórdão nº 3402-005.981, de 21/12/2018, que adoto alguns trechos como fundamentos para decidir essa questão.

Veja-se que nos termos do art. 156 do CTN, o pagamento (inciso I) e a compensação (inciso II), são modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que, no caso da compensação, nos termos do art. 74, §2º da Lei nº 9.430/96, a extinção se dá sob condição resolutória da ulterior homologação da compensação declarada. Na hipótese de não ocorrer a homologação (tácita ou expressa) da compensação declarada, não há que se falar mais em extinção do crédito tributário, sendo cabível a cobrança dos débitos confessados.

Na hipótese de lançamento por homologação, tratada separadamente no inciso VII do art. 156 do CTN, o pagamento antecipado somente extinguirá o crédito tributário se for acompanhado da homologação tácita ou expressa da norma individual e concreta posta pelo contribuinte.

Nesse sentido, o Professor Paulo de Barros Carvalho¹ bem diferencia o "pagamento" a que se refere o inciso I do art. 156 do CTN do "pagamento antecipado" de que trata o inciso VII, nos seguintes termos:

"(...) Não obstante o pagamento antecipado seja uma forma de pagamento, a legislação aplicável requer que ele se conjugue ao ato homologatório a ser realizado (comissiva ou omissivamente) pela Administração Pública. Apenas dessa maneira dar-se-á por dissolvido o vínculo, diferentemente do que ocorre nos casos de pagamento de débito tributário constituído por lançamento, em que a conduta prestacional do devedor tem o condão de por fim, desde logo, à obrigação tributária".

No denominado "lançamento por homologação", quando ainda não ocorrida a homologação tácita ou expressa da norma individual e concreta posta pelo contribuinte, constatando o Fisco a inexatidão da atividade prévia por ele exercida, deverá apurar o montante suplementar do tributo devido e constituir o crédito tributário por lançamento de ofício supletivo, nos termos do art. 149 do CTN. Nessa hipótese, obviamente, a parcela do crédito tributário objeto do pagamento antecipado é considerada extinta por pagamento (parcial), vez que excluída do lançamento de ofício supletivo.

Dessa maneira, nos incisos I, II e VII do art. 156 do CTN, são descritas três formas distintas de extinção do crédito tributário, sendo, prerrogativa somente do legislador, em situações expressamente especificadas, conferir eventualmente 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" está a dizer que a denúncia espontânea não se aplica às demais modalidades de extinção do crédito tributário.

Nessa mesma linha, 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, restou esclarecido que 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):

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 490.

"(...) 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 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 1.375.380/SP, sessão de 20/08/2015, citado no voto do Conselheiro Relator, a mesma Segunda Turma julgadora do STJ julgadora decidiu de modo divergente na apreciação do AgRg no REsp 1.461.757/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".

No âmbito administrativo, pronunciou-se a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no Acórdão nº 9303-006.011– 3ª Turma, de 29 de novembro de 2017, sob voto condutor do Conselheiro *Rodrigo da Costa Pôssas*, nestes termos:

Acórdão nº 9303-006.011 conselheiro Rodrigo Possas

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/03/2007

MULTA DE MORA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO APRESENTADA EM ATRASO, MAS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO, POIS AFASTADA SOMENTE EM CASO DE PAGAMENTO DE VALOR NÃO PREVIAMENTE CONFESSADO.

A compensação é forma distinta da extinção do crédito tributário pelo pagamento, cuja não homologação somente pode atingir a parcela que deixou de ser paga (art.

150, § 6º, do CTN), enquanto, na primeira, a extinção se dá sob condição resolutória de homologação do valor compensado. Como o instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN e a jurisprudência vinculante do STJ demandam o pagamento, stricto sensu –ainda anterior ou concomitantemente à confissão da dívida (condição imposta somente por força de decisão judicial) , cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso. (grifado)

De se ressaltar que o entendimento que se adota tem prevalecido em outros julgamentos da 3ª Seção da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

Acórdão nº 9303-006.010, conselheiro Demes Brito

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. BENEFÍCIOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

Por se tratar de matéria sumulada (Súmula nº 208/TRF), no presente caso, a Contribuinte deveria ter recolhido em pecúnia os valores guereados, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, a jurisprudência do STJ está pacificada no sentido de que os valores devem ser recolhidos integralmente, caso contrário, será exigido o valor integral do crédito tributário acrescido de juros e multas punitivas. Precedentes STJ. (Grifei)

Dessa forma, no caso sob exame, não tendo sido os débitos pagos no prazo da legislação específica, nem tampouco sido considerados extintos antes do vencimento do tributo pela transmissão da Declaração de Compensação tempestiva, estão sujeitos à multa de mora, nos termos do art. 61 e 74, §§1º, 2º e 14 da Lei nº 9.430/96 e do art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004.

Dispositivo

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra