



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.730348/2013-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.190 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2021
Recorrente M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir a multa moratória da cobrança perpetrada pela fiscalização. Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo, Silvio Rennan do Nascimento Almeida e Rodrigo Mineiro Fernandes.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-008.190 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10380.730348/2013-84

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Fortaleza/CE, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte.

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

O litígio decorre da lavratura dos seguintes autos de infração contra o interessado:

- ☐ Contribuição para o PIS/Pasep, no valor total de R\$ 173.550,80, fls. 03/09; e
- ☐ Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no valor total de R\$ 784.359,69,

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal relativo ao auto de infração do IRPJ, fls. 05/07 - PIS e 12/14 - Cofins, foram apuradas as infrações a seguir descritas.

Incidência Não-Cumulativa - Falta/Insuficiência de Recolhimento ou Declaração do PIS e da Cofins.

- Lançamento de ofício que se faz tendo em vista a insuficiência de recolhimento ou de declaração das contribuições para o PIS e Cofins relativas a alguns períodos do ano-calendário de 2009, uma vez que essas contribuições encontram-se apuradas pelo contribuinte e declaradas nos DACONs - Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais, sendo que as diferenças a recolher decorrem da confrontação dos valores apurados pelo contribuinte nos DACONs e os declarados em DCTF ou recolhidos.

- Por conseguinte, constatou-se neste procedimento que os valores apurados pelo contribuinte nos DACONs não foram recolhidos e nem declarados em DCTF em sua totalidade, porquanto procede-se ao presente lançamento de ofício com a finalidade de se formalizar tal exigência.

- Com efeito, o presente procedimento está sendo lavrado em nome da empresa M. DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, CNPJ Nº 07.206.816/0001-16, na qualidade de incorporadora do MOINHO SANTA LÚCIA LTDA., CNPJ nº 03.286.775/0001-63, conforme consta da documentação exibida pelo sujeito passivo no curso deste procedimento e que ora acostamos aos presentes autos.

- Por seu turno, este procedimento se deu por iniciado com o contribuinte sendo intimado através do Termo de Intimação, de 21/05/2013, com ciência no dia 29 do mesmo mês, a apresentar suas justificativas sobre as inconsistências apontadas no aludido Termo de Intimação, onde foram indicadas as insuficiências de recolhimentos e de declarações em DCTF do PIS e da Cofins, a partir da confrontação dos valores declarados a pagar nos DACONs dos meses de junho, julho e setembro a novembro de 2009 e os respectivos débitos declarados em DCTF ou valores recolhidos.

- Em data de 04/06/2013, foi apresentada pelo contribuinte, na condição de empresa sucessora do Moinho Santa Lúcia Ltda, uma solicitação de prorrogação de prazo de 10 (dez) dias, datada de 03/06/2013, para a entrega dos documentos requisitados por esta fiscalização no mencionado Termo de Intimação.

- No dia 13 de junho de 2013, o sujeito passivo voltou a se manifestar perante esta fiscalização, quando atendeu parcialmente ao requisitado no Termo de Intimação de 21/05/2013, somente no tocante às informações pertinentes ao IRPJ e à CSLL, ocasião em que solicitou uma dilação de mais 10 (dez) dias do prazo para apresentação de documentos e informações concernentes ao PIS e à COFINS.

- Finalmente, no dia 24/06/2013, em expediente datado do dia 20 do mesmo mês, o contribuinte apresentou sua justificativa informando que, após proceder às análises das obrigações acessórias (DACON e DCTF) com as planilhas de apuração constatou que,

por equívoco, não foi feito o recolhimento integral de PIS e COFINS do ano-calendário de 2009. E que após tal constatação foram realizados os devidos recolhimentos e/ou compensações complementares dos tributos, anexando por conseguinte cópias dos comprovantes e que ora juntamos aos presentes autos.

No que concerne à Cofins, destaca que o contribuinte efetuou o recolhimento de 03 (três) DARFs no dia 17/06/2013 referentes ao código da receita 5856 (COFINS NÃO CUMULATIVA), data esta posterior à da ciência do Termo de Intimação (29/05/2013), não o fazendo, portanto, de forma espontânea, conforme se depreende do disposto no artigo 1º do Decreto nº 70.235/72.

Quanto ao lançamento relativo ao PIS, registra que junto à resposta apresentada pelo contribuinte no dia 24/06/2013 foram exibidos a esta fiscalização 12 (doze) recibos de entrega de Declarações de Compensação (PER/DCOMP), que foram recepcionadas por este órgão no dia 17/06/2013. Como se vê, a apresentação dessas declarações ocorreu após o início deste procedimento onde o sujeito passivo já se encontrava sob ação fiscal, como se depreende do disposto no artigo 7º do Decreto nº 70.235/72.

- Assim, a presente autuação se efetiva tendo em vista a irregularidade acima apontada e em estrita observância à legislação tributária federal pertinente. Encontram-se anexados a estes autos todos os elementos comprobatórios da infração aqui apurada, tais como Termo de Intimação, respostas do sujeito passivo, de prazo, DAConS, Recibos de entrega das Declarações de Compensação (PER/DCOMP), além de outros elementos de prova.

A ciência dos lançamentos ocorreu em 19/11/2013, fls. 113, tendo o contribuinte apresentado impugnação em 20/12/2013, fls. 182/194, contrapondo-se aos lançamentos com base nos argumentos a seguir sintetizados.

- Em 29/05/2013, o contribuinte recepcionou termo de intimação fiscal, por meio do qual era solicitado justificativa em decorrência de divergências entre os valores declarados em Dacon e os efetivamente recolhidos a título de contribuição PIS e Cofins.

- A impugnante constatou que, de fato, havia cometido um equívoco no que toca ao pagamento dos tributos em questão. Nesse cenário, no dia 17/06/2013 (documento em anexo), a impugnante realizou a quitação dos valores em aberto; recolhendo aos cofres federais o montante referente ao principal (PIS e Cofins) e às atualizações legais (SELIC).

- Apesar de haver reconhecido que o contribuinte recolheu, espontaneamente, em momento anterior ao lançamento, o valor devido a título de PIS e Cofins, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento do tributo, acrescentando ao valor principal os juros de mora e uma multa de ofício no percentual de 75% sobre o valor principal.

- No que concerne aos valores relativos ao principal de PIS e Cofins, a autuação é manifestamente improcedente, uma vez que no momento da lavratura do auto de infração, já haviam sido integralmente recolhidos pelo contribuinte, tendo tal fato sido formalmente noticiado à Receita Federal.

- No que concerne à multa punitiva, a improcedência decorre da circunstância de que, tendo ocorrido o pagamento do principal anteriormente à lavratura do auto de infração, operam-se os efeitos da denúncia espontânea, caracterizada, *in casu*, art. 47 da Lei nº 9.430/96 e art. 138 do CTN.

- A defesa desenvolve esses fundamentos nos tópicos seguintes da impugnação.

- Destaca que o crédito tributário já se encontrava extinto no momento do lançamento (art. 156, I, do Código Tributário Nacional - CTN).

- Nas hipóteses de tributos sujeitos a lançamento por homologação, cabe ao próprio sujeito passivo a verificação da ocorrência do fato gerador, o cálculo do montante devido e a efetivação do pagamento. Em contrapartida, ao sujeito ativo compete apenas a conferência da apuração e do pagamento já realizados.

- Não existe no CTN nenhuma previsão acerca da possibilidade de a autoridade administrativa, após reconhecer o pagamento integral da exação, efetuar o lançamento de ofício.
- De acordo com o art. 47 da Lei nº 9.430/96, uma vez iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo tem 20 (vinte) dias contados da ciência do início de fiscalização, para efetuar o recolhimento dos tributos já declarados.
- No presente caso, o termo inicial da fiscalização foi entregue à defendente em 29/05/2013 e a quitação dos tributos em questão ocorreu em 17/06/2013. O prazo de vinte dias estabelecido no art. 47 da Lei n. 9.430/96 foi evidentemente atendido. As contribuições foram devidamente declaradas pelo sujeito passivo.
- Afirma que, *"e nem que a expressão "já declarados", constante do art. 47 da Lei nº 9.430/96, diria respeito a tributos declarados exclusivamente em DCTF. Essa interpretação, à evidência, é incorreta. Primeiro, porque a lei não faz dita restrição, não cabendo ao intérprete aplicar a norma com delimitação do respectivo conteúdo"*.
- Em segundo lugar, associar a expressão "já declarados" exclusivamente à DCTF tornaria o art. 47 da Lei n. 9.430/96 letra morta. Ora, os tributos declarados em DCTF dispensam lançamento de ofício e, portanto, não se sujeitam a fiscalização, tendente à constituição do crédito tributário.
- Assim, a expressão "já declarados" somente tem sentido para declarações que não constituam diretamente o crédito tributário (DCTF). Por "já declarados", deve-se entender tributos declarados previamente em outras declarações - DIPJ, DACTON etc.
- Destarte, a defesa conclui afirmando que ambas as condições para a fruição da faculdade prevista no art. 47 da Lei nº 9.430/96 estão satisfeitas: (a) o débito em aberto foi quitado no prazo de 20 (vinte) dias, contados da data da ciência do início da fiscalização e (b) os débitos quitados já haviam sido declarados nos DACTONs entregues pelo contribuinte ao fisco, em data anterior a do início da fiscalização.
- A impugnante também considera que não cabia a aplicação da multa de ofício, por força do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, c/c o art. 138 do CTN.
- Após fazer uma breve análise sobre as alterações promovidas no art. 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430/96, afirma a impugnante que a intenção do legislador foi excluir da incidência da multa ali prevista as hipóteses em que o contribuinte realiza o pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, restringindo a aplicação da penalidade ao valor da estimativa cujo pagamento deixar de ser efetuado. A multa não se aplica mais na hipótese de recolhimento em atraso. Adotar entendimento diverso corresponde a uma interpretação extensiva, o que contraria o art. 112 do CTN.
- De todo o exposto, requer a improcedência dos lançamentos.

A impugnação foi considerada intempestiva pela autoridade local (Termo de Revelia às fls. 204).

Irresignado, o contribuinte ingressou com ação judicial, tendo obtido em 04/02/2014 o deferimento de pedido de liminar em Mandado de Segurança, nos seguintes termos:

"Ante o exposto, DEFIRO o pedido de liminar, para determinar o regular processamento das duas impugnações apresentadas pela Impetrante nos processos administrativos nº 10380.730.346/2013-95 e 10380.730.348/2013-84 com o consequente encaminhamento de ambas à DRJ, conforme prevê o Decreto nº 70.235/72. Declaro ainda, por conseguinte, suspensa a exigibilidade dos tributos de que tratam tais procedimentos e determino o fornecimento de certidão de regularidade fiscal em favor da impetrante enquanto perdurar os contenciosos administrativos, caso não existam créditos tributários outros em seu nome que impossibilitem a emissão do referido documentos."

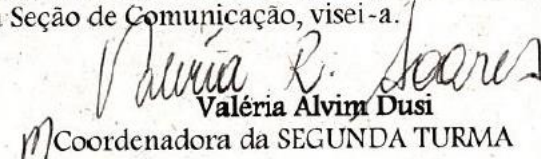
Em sua sentença, o Juiz Federal João Luís Nogueira Matias decidiu que (fls. 230/231):

3. DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONCEDO A SEGURANÇA, para, confirmando a liminar outrora deferida, determinar o regular processamento das duas impugnações apresentadas pela Impetrante nos processos administrativos nº 10380.730.346/2013-95 e 10380.730.348/2013-84 com o consequente encaminhamento de ambas à DRJ, conforme prevê o Decreto nº 70.235/72. Declaro ainda, por conseguinte, suspensa a exigibilidade dos tributos de que tratam tais procedimentos e determino o fornecimento de certidão de regularidade fiscal em favor da Impetrante enquanto perdurarem os contenciosos administrativos, caso não existam créditos tributários outros em seu nome que impossibilitem a emissão do referido documento.

Em 05/02/2015, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região – TRF5 prolatou acórdão que, por unanimidade, negou provimento ao apelo, mantendo integralmente a decisão *a quo*, e ensejando a propositura de embargos de declaração pela Fazenda Nacional. Improvidos os aclaratórios, fls. 284, foi interposto recurso especial, originando o REsp 1569062.

Em 10/03/2017, foi emitida a Certidão pela Coordenadora da Segunda Turma, da Secretaria dos Órgãos Julgadores do Superior Tribunal de Justiça, atestando que (fls. 297/298):

Certifica, outrossim, que neste Tribunal os autos em epigrafe encontram-se conclusos, aguardando julgamento do Recurso Especial.//
O REFERIDO É VERDADE E DOU FÉ. Dada e passada em 10 de março de 2017 em Brasília, Distrito Federal. Eu, _____ (Valéria Rodrigues Soares), Chefe da Seção de Comunicação, visei-a.

Valéria Alvim Dusi
Coordenadora da SEGUNDA TURMA

O julgamento da impugnação resultou no Acórdão da DRJ de Fortaleza/CE, cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

INÍCIO PROCEDIMENTO FISCAL. PAGAMENTO NO PRAZO DE VINTE DIAS. ART. 47 LEI Nº 9.430/96.

O benefício estabelecido pelo art. 47 da Lei nº 9.430/96 alcança somente os pagamentos efetuados com acréscimos aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo ocorridos no prazo de vinte dias contados do início do procedimento fiscal, não abrangendo outras modalidades de extinção do crédito tributário.

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se enquadram na hipótese de denúncia espontânea, para fins de não incidência da multa de mora, os casos em que o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp ou quando declara o débito, mas o paga a destempo.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos de sua impugnação a respeito da possibilidade de utilização dos efeitos da denúncia espontânea na compensação de tributos. Requer, ao fim, “provimento deste recurso para que sejam julgados inteiramente improcedentes os autos de infração combatidos (referentes ao processo administrativo n.º 10380.730.348/2013-84).”

É o relatório

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

Tendo o contribuinte tomado ciência do Acórdão nº 08-38.927, fls. 327 a 340, em 26/06/2017, através do Termo de Abertura de fls. 346 e apresentado Recurso Voluntário em 17/07/2017, em conformidade ao artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972, dele tomo conhecimento e passo à análise do litígio.

Inicialmente, cabe pontuar alguns fatos: **o primeiro ato de ofício dirigido à fiscalizada foi o Termo de Intimação**, fls. 17/18, datado de 21/05/2013, tendo o contribuinte sido cientificado em **29/05/2013**, aviso de recepção às fls. 19. Nos termos do inciso I, art. 7º, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), o referido documento deflagrou o início da fiscalização.

Como indicado pelo autuante, ainda no curso da fiscalização, no dia 12/06/2013 foram efetuados três recolhimentos via Darf, cópia dos documentos anexados às fls. 30/32, código de receita 5856 (Cofins Não-Cumulativa).¹ Em **17/06/2013 o contribuinte entregou à RFB diversos PER/DCOMP**, em que pretende compensar créditos em seu nome com débitos da Contribuição ao PIS e da Cofins, períodos de apuração junho, julho, setembro, outubro e novembro de 2009, fls. 33/106.

Tais recolhimentos foram efetuados, portanto, no **prazo de 20 (vinte) dias estabelecido no art. 47 da Lei n. 9.430/96**,² acrescidos somente de juros de mora, não tendo o contribuinte efetuado qualquer recolhimento a título de multa moratória.

Daí vem a questão a ser respondida por este Colegiado: é possível a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea às compensações tributárias, de modo a impedir a incidência de multas sobre os valores compensados?

No âmbito da legislação infralegal, o assunto fora tratado pela Nota Técnica Cosit n. 1 de 18 de janeiro 2012,³ 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

¹ Foram tais pagamentos via DARF que levaram à procedência parcial da impugnação da contribuinte pela DRJ.

² 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.

³ 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).

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.⁴

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.

Dáí 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)?⁵

Entendo que não.

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

Na data de 24 de maio de 2016, o Superior Tribunal de Justiça apreciou o REsp 1.122.131 / SC, no qual o entendimento supra destacado resta hialino. Destaco abaixo a ementa

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 694

⁵ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação; (...)

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 DISTENSIONAR 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 pletores de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.

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

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

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

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

Pois bem. Além do fato de conceitualmente a compensação tributária implicar no pagamento de tributo, ressalto que para a interpretação dos dispositivos do Código Tributário Nacional, que já completou seus 50 anos, é imprescindível observar a evolução pela qual passou esse instituto desde a sua criação no âmbito federal. Sobre esse assunto, já tive a oportunidade de me manifestar no seguinte sentido:⁶

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

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

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

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

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

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

Todavia, logo a Medida Provisória 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

⁶ LAURENTIIS, Thais De. Restituição de Tributo Inconstitucional. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 273 e 274.

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 Cais⁷ e Marcelo Fortes de Cerqueira),⁸ 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 AGRADO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO. 1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil. 2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas. 3. Agravo regimental improvido (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.136.372 - RS (2009/0075939-9) RELATOR : MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO)

⁷ O Processo Tributário. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 409.

⁸ Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad. 2000, p. 436.

É válido registrar trecho da decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, citado pelo Ministro Relator Hamílson 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:(...)

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

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

MANUTENÇÃO PEDIAL. CRÉDITO DA COFINS. IMPROCEDÊNCIA.

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

FRETES DE TRANSFERÊNCIA. CRÉDITO DA COFINS. PROCEDÊNCIA.

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

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

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

EXIGÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL ESTIMATIVA.

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

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

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

Este posicionamento já foi inclusive adotado atualmente pela 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo o Acórdão n. 9101-004.636, de 15 de janeiro de 2020, cuja ementa segue transcrita.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

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

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

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

Assim, estende-se o 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.⁹ 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.

⁹ CARVALHO, Paulo de Carros. Direito Tributário, Linguagem e Método, São Paulo: Noeses, 2009, 1ª ed., p. 760.

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

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

Em síntese, no direito tributário são os juros moratórios que cumprem o papel de indenização pela falta de pagamento do tributo no momento devido, tendo a multa moratória caráter estritamente punitivo.¹⁰

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:

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

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

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

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

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

Dispositivo

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

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz