



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.729447/2017-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.890 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2024
Recorrente DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator, que foi acompanhado pelas conclusões pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que manifestou intenção de apresentar Declaração de Voto. Esta não foi formalizada no prazo de quinze dias, contado da data do julgamento, sendo considerada não formulada, nos termos do § 7º do art. 114 do RICARF.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo José Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata o presente de processo de representação (e-fls. 692) em que se analisará Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de 1ª instância exarado no âmbito do processo nº 10880.914758/2012-64 (e-fls. 619/627), que se encontra encerrado, vez que houve total deferimento do direito creditório. Remanesceram créditos tributários controlados no feito *sub judice*, a que se referirão as “e-fls.” adiante citadas, salvo aviso em contrário, mesmo que originadas do referido processo.

2. Foi lavrado Despacho Decisório (DD), de e-fls. 260/264, em que não foi reconhecido direito creditório em favor da Interessada, relativo a saldo negativo de CSL do ano-calendário de 2009, vez que foram encontradas divergências no valor das estimativas apuradas nos meses de fevereiro e março quando comparadas as informações prestadas pelo Contribuinte na DIPJ/2010 e nas DCTFs dos meses correspondentes. Concluiu-se pelo indeferimento do pedido de restituição (PER, de e-fls. 2/5) e pela não homologação das compensações declaradas (DComps, de e-fls. 6/9 e 10/13). O Contribuinte foi dele cientificado em 18/07/2017 (e-fls. 266).

3. Irresignado, em 16/08/2017 (e-fls. 271), o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 273/302), em que aduziu, em síntese, que:

3.1. no ano de 2012, foi informado do reconhecimento integral do direito creditório apurado, mas que, ante a existência de débitos em aberto, seria realizada a compensação de ofício ou a retenção do montante até que os débitos fossem regularizados. Não concordando com a compensação de ofício, optou por transmitir DComps para aproveitamento do crédito reconhecido. Esclarece, ainda, que, na de nº 30940.69979.150713.1.3.03-8527, “deixou de recolher a multa de mora (20%), ante a ocorrência de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN”;

3.2. no ano de 2016, foi intimado a apresentar os balancetes dos meses de fevereiro e março de 2009 para comprovar as informações prestadas na ficha 16 da DIPJ/2010. Em resposta, informou que já havia sido comunicado do reconhecimento do direito creditório do saldo negativo de CSL do exercício 2010. A autoridade fiscal esclareceu que se tratava de procedimento de revisão de ofício, diante do que a Interessada apresentou a documentação solicitada. Aduziu que, por um lapso, não retificou tempestivamente as DCTFs dos meses de fevereiro e março.

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. nº 02-98.373 - 2ª Turma da DRJ/BHE, proferido em sessão realizada em 18/02/2020 (e-fls. 619/627), de que se deu ciência ao Contribuinte em 06/04/2020 (e-fls. 633), com vedação de ementa nos termos da Portaria RFB nº 2.724, de 2017, que decidiu que a “Manifestação de Inconformidade [foi] Procedente em Parte”, tendo por resultado “Direito Creditório Reconhecido”.

5. Irresignado, em 27/05/2020 (e-fls. 635), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 636/666), em que repisa os argumentos acerca da procedência do direito creditório (matéria incontroversa) e da ocorrência de denúncia espontânea.

Voto

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator.

6. O Recurso Voluntário é tempestivo (e-fls. 633 e 635), pelo que dele se conhece.

MÉRITO**Direito creditório**

7. Quanto à matéria, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso:

“(…)

Consultando as DCTF entregues pelo contribuinte, nelas consta expressamente que os débitos por estimativa apurados em fevereiro e março de 2009 não foram respaldados em balancetes de redução ou suspensão: [...]

Informação divergente da que foi prestada na ficha 16 da DIPJ/2010: [...]

Portanto, é possível que a correção que o contribuinte deveria fazer para compatibilizar as informações prestadas à Receita Federal seria a retificação da DIPJ/2010, indicando que, nos meses de fevereiro e março, os débitos de estimativa foram apurados com base na receita bruta, e não pelo levantamento de balancete de suspensão ou redução.

A forma de determinação da base de cálculo da CSLL para apuração mensal dos débitos de estimativa, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, é de livre escolha do contribuinte, não havendo qualquer restrição quanto à alternância, durante o ano calendário, entre a adoção da receita bruta e acréscimos ou levantamento de balancetes de suspensão ou redução: [...]

Portanto, seja qual for o erro efetivamente cometido (informação incorreta na DCTF ou na DIPJ), o procedimento do contribuinte encontra respaldo na legislação.

Como bem argumenta a interessada, tal correção, entretanto, não se faz necessária para a análise do direito creditório. Isso porque, tenha sido a forma de cálculo dos débitos de estimativa com base na receita bruta ou no levantamento de balancetes de redução ou suspensão, o preenchimento da ficha 17, na qual é informada a apuração do saldo negativo da CSLL, não se altera.

No caso em análise, o contribuinte informou ter apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no encerramento do ano-calendário. Assim, nos termos do § 1º do art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, tem direito à restituição do valor correspondente às antecipações do período ou sua utilização para extinção dos débitos por compensação. [...]

Consulta às bases de dados da Receita Federal confirma os pagamentos e sua alocação aos débitos de estimativa apurados em fevereiro e março de 2009, bem como retenções na fonte de CSLL em favor da interessada suficientes para confirmar a parcela informada no PER/DCOMP.

Assim, cabe o reconhecimento integral do saldo negativo de CSLL apurado no encerramento do ano-calendário 2009, exercício 2010, no valor de R\$ 1.244.149,31” (grifou-se).

Denúncia espontânea

8. Quanto à matéria, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso:

“Informa o contribuinte que, ao receber comunicação de compensação de ofício e dela discordar, optou por utilizar o crédito então reconhecido para extinção por compensação declarada de débitos apurados em dezembro de 2012 e outubro de 2013. Para tanto, transmitiu duas declarações de compensação, 30940.69979.150713.1.3.03-8527 e 30052.85323.291113.1.3.03-5597.

(...)

Quanto à ocorrência da denúncia espontânea na extinção dos débitos por compensação, a Receita Federal já se posicionou sobre o tema, inicialmente pela Nota Técnica Cosit nº 19, de 2012, e mais recentemente pela Solução de Consulta nº 233, de 16/08/2019, publicada no D.O.U. de 21/08/2019, que assim afirma: [...]

Resta claro, portanto, que, no entendimento da Receita Federal, a denúncia espontânea, para afastar a incidência da multa de mora, exige o pagamento em espécie para sua ocorrência, não se estendendo aos débitos extintos por compensação declarada” (grifou-se).

9. Nessa linha, socorre-se da jurisprudência recente desta Turma Ordinária, referindo-se ao “voto condutor” proferido em sede do Ac. nº 1301-006.463, em sessão realizada em 20/07/2023, Rel. Cons. Iágaro Jung Martins:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo.

(...)

Voto

(...)

Mérito

(...)

21. Embora o assunto revele discussões relevantes sobre a possibilidade de que a expressão 'pagamento' no art. 138 CTN e, sobretudo, uma vez observados os contornos do instituto da denúncia espontânea, delineados pelo Superior Tribunal de Justiça, que, ao julgar o tema, representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C, do então Código de Processo Civil, assim se posicionou no Resp nº 1.149.022/SP, DJ 24.06.2010:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) **acompanhado do respectivo pagamento integral**, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, **a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento**, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que 'a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte' (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional.

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

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

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

22. Verifica-se, portanto que o delineamento da denúncia espontânea construído pelo STJ depende de três condicionantes: (i) declaração efetuada a menor, (ii) pagamento e (iii) retificação da declaração para complementar o tributo não declarado de forma integral originalmente.

23. No caso concreto, os créditos (decorrente de indébito reconhecido judicialmente) foram valorados até a data de transmissão da DCOMP, em 14.08.2003, quando o débito objeto de compensação já estava vencido, estimativa de maio de 2003, vencimento em 30.06.2003.

24. Portanto, sob esse prisma já se verifica que a situação em análise não se enquadraria na hipótese delineada pelo STJ, visto que o débito objeto de eventual denúncia espontânea se encontrava vencido, isto é, caracterizada a mora.

25. Todavia, o aspecto mais relevante diz respeito a extensão da expressão pagamento, que expressamente consta no art. 138 do CTN, para outra forma de extinção do crédito tributário, no caso, a compensação.

26. Ainda que ambas sejam formas de extinção previstas no art. 156 do CTN, evidentemente que elas têm naturezas jurídicas distintas e, por essa razão, o legislador previu apenas a primeira à subsunção do instituto da denúncia espontânea, pois para o segundo, há condicionantes que, em regra, exceto nas hipóteses residuais de homologação tácita, dependem de ritos processuais que envolvem análise da Administração Tributária.

27. Não há, portanto, como se atribuir a ambos a mesma natureza jurídica e consequências imediatas em relação à extinção do crédito tributário.

28. Esse tem sido o entendimento predominante no âmbito da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018. (Acórdão nº 9101-005.513, Redatora Designada EDELI PEREIRA BESSA, sessão 14.07.2021)

(...)” (negritos do original; grifou-se).

10. No caso vertente, tal qual no voto de que se tomam emprestadas as razões de decidir, (i) o direito creditório foi apurado em período anterior (ano-calendário de 2009) ao (ii) do vencimento do débito compensado (31/01/2013, eis que referente ao período de apuração de CSLL de dezembro/2012) e da apresentação da DComp destinada a extingui-lo (de nº 30940.69979.150713.1.3.03-8527, que se deu em 15/07/2013, transmitida quando o Contribuinte já se encontrava em mora com a Fazenda em relação ao débito em comento, portanto), conforme e-fls. 10/13.

11. Nesse passo, não assiste razão à Interessada, ao aduzir que “[...] ocorrida e provada a denúncia espontânea, independentemente da forma (se em espécie ou por compensação), antes de iniciado qualquer procedimento administrativo, será excluída a responsabilidade do contribuinte em relação à multa de mora”. Consigne-se, ademais, que o Acórdão proferido em sede do REsp 1.149.022/SP, invocado pela Recorrente em sua defesa, tem seu alcance circunscrito a pagamento em sentido estrito, conforme a jurisprudência do próprio Tribunal da Cidadania.

CONCLUSÃO

12. Por todo o exposto, conheço o Recurso Voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros