



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.910932/2013-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.732 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de setembro de 2021
Recorrente FUNDAÇÃO SÃO PAULO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA CONFIRMAR A POSSIBILIDADE DE USUFRUIR DO BENEFÍCIO. PROPOSTA DE DILIGÊNCIA SUPERADA EM JULGAMENTO.

Entende-se por denúncia espontânea aquela que é feita antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento da infração ou antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração denunciada. Se o contribuinte, espontaneamente e antes do início de qualquer procedimento fiscal relacionado com a infração, denuncia o ilícito cometido, efetuando, se for o caso, concomitantemente, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ficará excluído da responsabilidade pela infração à legislação tributária. Ou seja, não poderá ser dele exigida a multa de mora ou de ofício.

Apresentação de DCTF retificadora, sem a demonstração de que a DCTF original não possuía o débito declarado não é suficiente para garantir o benefício da denúncia espontânea, posto que não é capaz de se verificar o cumprimento da regra posta.

Recurso Voluntário conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a conversão do julgamento do recurso em diligência, proposta pelo conselheiro Lucas Esteves Borges (relator), que restou acompanhado pelos conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Bianca Felicia Rothschild e Marcelo José Luz de Macedo. Quanto ao mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, que dava provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à conversão em diligência, o conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)
Lucas Esteves Borges – Relator

(documento assinado digitalmente)
Rafael Taranto Malheiros – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

FUNDAÇÃO SÃO PAULO recorre a este Conselho pleiteando a reforma do acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ/FNS que julgou improcedente a Impugnação apresentada.

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo a seguir relatório constante da decisão de primeira instância:

1. Por meio do Despacho Decisório nº 048935753, de 04/04/2013, (e-fl. 7), a DERAT São Paulo-SP decidiu pela não homologação parcial do PerDcomp nº 26611.66457.090508.1.3.04-0648, conforme exceto do referido despacho a seguir reproduzido.

1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO			
CPF/CNPJ 60.990.751/0001-24	NOME/NOME EMPRESARIAL FUNDAÇÃO SÃO PAULO		

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP			
PER/DCOMP 26611.66457.090508.1.3.04-0648	DATA DA TRANSMISSÃO 09/05/2008	TIPO DE CRÉDITO Pagamento Indevido ou a Maior	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 10880-909.543/2013-11

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL			
A análise do direito creditório está limitada ao valor do "crédito original na data de transmissão" informado no PER/DCOMP, correspondendo a 72.852,65. Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado, constatou-se a procedência do crédito original informado no PER/DCOMP, reconhecendo-se o valor do crédito pretendido.			
Características do DARF discriminado no PER/DCOMP			
PERÍODO DE APURAÇÃO 31/03/2008	CÓDIGO DE RECEITA 0561	VALOR TOTAL DO DARF 1.880.588,16	DATA DE ARRECADAÇÃO 10/04/2008
Entretanto, considerando que o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados no PER/DCOMP, HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada. Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2013.			
PRINCIPAL 6.305,51	MULTA 1.261,10	JUROS 3.094,11	

2. Como resultado da homologação parcial, restou inadimplido débito no valor principal original de R\$ 6.305,51.

Manifestação de Inconformidade

3. O Interessado apresentou Manifestação de Inconformidade contra o ato da Autoridade Fiscal, alegando que a homologação parcial decorreu do fato de a Autoridade Fiscal ter, equivocadamente, exigido multa de mora para a liquidação do débito. Entretanto, no seu entender, não é devida a multa em razão de o pagamento ter sido realizado sob denúncia espontânea e que, segundo a legislação vigente, nesse caso não haveria a aplicação da citada penalidade. Assim se manifestou (e-fl. 14):

De fato, conforme se verifica na DCOMP apresentada pela Requerente, ao realizar o cálculo do valor do débito objeto da compensação em tela, aplicou-se sobre o montante principal apenas os juros cabíveis, afastando-se a incidência

*de qualquer tipo de penalidade. Isso porque, em razão de ter compensado tal valor anteriormente a qualquer procedimento fiscalizatório, não haveria que se cogitar o recolhimento de multa em razão do instituto da **denúncia espontânea**.*

Ao tratar da questão, a DRJ/FNS julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade por entender, em suma, que o adimplemento da obrigação tributária por meio de compensação afasta os efeitos da denúncia espontânea, fundamentando seu entendimento na Solução de Consulta COSIT 233/2019, que assim estipula:

[...]

36.5. A extinção do crédito tributário mediante compensação não equivale ao pagamento referido pelo artigo 138 do CTN, para fins de configuração de denúncia espontânea, dado que a compensação e a denúncia espontânea são institutos incompatíveis.

Para a decisão *a quo*, o uso da DCOMP não comporta simultaneamente a caracterização da denúncia espontânea, independente da confissão do débito ter se dado anterior ou posteriormente à compensação, veja:

9. Considerando ser esse o entendimento expresso pela própria administração a que se vincula esse órgão julgador, entendo não ser possível dele discordar. Portanto, ainda que se configure a situação em que a confissão do débito tenha simultânea ou posterior à compensação – ou seja, que o débito em questão não tenha sido confessado anteriormente à apresentação do PerDcomp – não cabe a caracterização da denúncia espontânea.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário repisando os argumentos da Impugnação, em especial que não haveria impedimento para usufruir dos benefícios da denúncia espontânea quando da compensação do débito, desde que, o cumprimento da obrigação acessória (entrega da DCTF) se dê após a transmissão da DCOMP.

Afirma, ainda, que entregou a DCOMP em 09/05/2008 e a DCTF foi transmitida em 27/06/2008, atendendo a regra definida pelo STJ, quando do julgamento do REsp 1.149.022/SP, sob a sistemática de recursos repetitivos.

Por fim, requer o integral provimento do Recurso Voluntário para reformar a decisão *a quo*, homologando a DCOMP do débito remanescente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Esteves Borges, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

O litígio cinge-se a respeito de se o adimplemento de uma obrigação tributária através da DCOMP possibilitaria usufruir dos benefícios da denúncia espontânea.

Para a autoridade fiscal e decisão recorrida, somente o pagamento (*strictu sensu*) garantiria o benefício, sob o fundamento da Solução de Consulta COSIT 233/2019; enquanto que, para o recorrente, o STJ ao se pronunciar no REsp 1.149.022/SP, sob a sistemática dos recursos repetitivos, teria pacificado o tema e garantido o benefício, nos casos de débitos

compensados, desde que a DCOMP tenha sido formalizada antes de qualquer medida de fiscalização e o débito não esteja previamente declarado em DCTF.

Veja a ementa do acórdão do STJ:

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 conseqüente exclusão da multa moratória, **nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco** (Súmula 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.

O caso concreto tratado pelo STJ cuida da situação quando há declaração parcial do débito, quitação integral (via pagamento) e posterior retificação da declaração para fazer constar o débito integral. Note que, assim como no texto legal (artigo 138, do CTN), o STJ utiliza do termo *pagamento*, acontece que, a meu ver, esse termo deve ser entendido de forma ampla e não restrita.

Pagamento (*stricto sensu*), assim como a compensação são formas de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, do CTN e, sendo possível o uso da ferramenta da compensação atendendo aos critérios de quitação anterior a qualquer procedimento fiscal e anterior à declaração do débito, não vejo razão para que não seja considerada a denúncia espontânea.

Merece destaque que com a transmissão da DCOMP o crédito é extinto, sendo garantida a revisão fiscal no prazo de 5 anos, e é garantido a emissão, inclusive, de certidão de regularidade fiscal.

Isso posto, passo a análise do caso concreto para verificar se atende às exigências legais e os parâmetros delimitados pelo STJ, no julgamento sob a sistemática de Recursos Repetitivos. Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte é categórico ao afirmar que a entrega de DCOMP se deu em 09/05/2008 e que a da DCTF em 27/06/2008, portanto, quitou o débito não declarado mediante compensação, com o uso do benefício da denúncia espontânea.

Acontece que, analisando a documentação acostada nos autos, verifica-se que a DCOMP, de fato, foi transmitida em 09/05/2008 (e-fls. 64), entretanto, a DCTF acostada às e-fls. 73, cuja transmissão se deu em 27/06/2008 é uma retificadora. Compulsando os autos, não se localiza a DCTF original e, sem ela, se mostra incapaz de afirmar se, de fato, o débito não estava declarado quando da entrega da DCOMP.

Inicialmente, conduzi meu voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem colacionasse aos autos a DCTF original do período, bem como, eventuais retificadoras anteriores à data da transmissão da DCOMP, manifestando-se expressamente se o débito compensado encontrava-se declarado anteriormente à entrega da DCOMP.

Acontece que, por voto de qualidade essa proposta restou vencida e, tendo em vista a ausência de elementos suficientes a garantirem que, de fato, a transmissão da DCOMP ocorreu anteriormente a confissão do débito, ponto essencial para o benefício da denúncia espontânea, nego provimento ao recurso.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Esteves Borges

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Redator Designado

O entendimento da maioria qualificada da Turma foi de não considerar a compensação de débitos como apta a configurar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, pelos seguintes fundamentos.

Sobre o tema, há de se considerar, de início, o julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, sob o rito dos recursos representativos de controvérsia repetitiva, previsto no art. 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, Código de Processo Civil então vigente.

Quando do julgamento do REsp nº 1.149.022/SP, a matéria foi objeto de decisão, conforme respectivo acórdão, publicado em 24/06/2010 com a seguinte ementa:

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

Nos termos dessa decisão judicial repetitiva, uma vez caracterizado o instituto da denúncia espontânea, devem ser excluídas as multas pecuniárias, entre as quais se encontra a multa de mora.

Tal entendimento, contudo, não deve prevalecer no caso sob julgamento, uma vez que os presentes autos trazem a peculiaridade de se considerar que a compensação possa ser equivalente ao pagamento, o que não foi enfrentado naquele repetitivo do STJ.

Veja-se que, para fins de caracterização da denúncia espontânea, todo o racional da decisão acima reproduzida pauta-se na quitação, ou seja, no pagamento integral do tributo.

Assim, não se aplica ao presente julgamento a regra do art. 62 do Anexo II do RICARF, uma vez que, quanto ao fundamento do crédito tributário em discussão, inexistente “decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)” (§1º, inc. II, “b”, do art. 62 do Anexo II do RICARF/2015).

Tendo em vista que não se aplica ao caso o entendimento firmado em sede de recurso repetitivo pelo STJ, o colegiado é livre para fundamentar a decisão.

Por compreender que compensação e pagamento constituem duas modalidades distintas de extinção do crédito tributário, entende-se que não cabe estender o benefício da denúncia espontânea à compensação, pois o art. 138 do CTN se refere tão-somente a pagamento. Esse também é o entendimento da 1ª Seção do STJ, o qual tem sido adotado por parte dos membros da CSRF, como se vê de recentes decisões de sua 1ª Turma.

Cumprido citar o Acórdão nº 9101-004.078, julgado na sessão de 13 de março de 2019, que trouxe a seguinte ementa:

“DENÚNCIA 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”.

Naquela ocasião, o Relator, após observar que a questão da equiparação da compensação a pagamento, para fins de denúncia espontânea, não era pacífico no STJ, inexistindo, até o momento, posicionamento em sede de recurso repetitivo (art. 1.036, do CPC) no âmbito daquele Tribunal, consignou que:

“(…)

Contudo, a partir da decisão acima transcrita – Resp 1.657.437/RS, o tema subiu, através de Embargos de Divergência, para julgamento por parte da 1ª Seção do STJ, a qual tem a incumbência de uniformizar os julgamentos exarados pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, competentes para julgamento naquele Tribunal em matéria tributária.

Veja-se decisão da C. 1ª Seção do E. STJ, exarada em setembro/2018:

AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. nº 1.657.437/RS (2017/00461010)

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA

Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ

Data do Julgamento: 12/09/2018

Data da Publicação: DJe 17/10/2018

EMENTA TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que 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. Precedentes.

(…)” (grifou-se).

Pelo exposto, voto pela não conversão do julgamento do processo em diligência, uma vez que é indiferente perquirir a data em que o débito foi confessado, eis que a compensação não se presta a configurar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN. Assim, o processo se encontra apto para apreciação nesta sessão de julgamento.

(assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros