



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

Processo nº 11040.900539/2008-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3002-000.369 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2018
Matéria DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente ICALDA INDÚSTRIA DE CONSERVAS ALIMENTÍCIAS LEON LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2001 a 28/02/2001

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

No caso de pagamento a destempo, mas anterior ao início de qualquer procedimento administrativo ou de fiscalização relacionado com a infração, é possível beneficiar-se da denúncia espontânea se efetuado o pagamento integral do tributo devido e dos juros de mora, nos termos do art. 138 do CTN.

A quitação do débito por compensação e pagamento não atende às condições previstas para fins de aplicação da denúncia espontânea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (relatora) e Alan Tavora Nem, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor a conselheira Larissa Nunes Girard.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Alan Tavora Nem.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, à fl. 96 dos autos:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório emitido eletronicamente pela DRFB Pelotas relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, em exame de Declaração de Compensação enviada pela empresa, na qual não foi homologado o encontro de contas por ausência/insuficiência de créditos oponíveis contra o Fisco.

Na manifestação de inconformidade tempestivamente apresentada, alega a interessada que efetuou o recolhimento em atraso de valor devido a título de Cofins com acréscimo de multa moratória, antes de qualquer notificação por parte do Fisco. Entende que a multa não seria devida, uma vez que o pagamento equivaleria a uma denúncia espontânea.

Pleiteia que seja reconhecido o efeito suspensivo ao crédito tributário declarado na DCOMP apresentada, tendo em vista a apresentação da presente manifestação de inconformidade.

Por meio da sua manifestação de inconformidade (fl. 21 e seguintes), o contribuinte alegou ter pago R\$ 4.000,60 em razão dos débitos tributários constituídos, e que, deste valor, a quantia de R\$ 649,34 correspondia à multa de mora. Afirmou ser indevida a multa, visto que o pagamento fora realizado por meio de denúncia espontânea. Por isso, apresentou pedido de compensação do valor da multa, que teria sido pago indevidamente. Juntou os seguintes documentos: (i) recibo de entrega da DCTF (fl. 51); (ii) despacho decisório (fl. 53); (iii) PERDCOMP (fls. 55/65); (iv) DARF (fl. 67); (v) documentos de constituição da empresa (fls. 69/83).

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, à unanimidade de votos, por julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2001 a 28/02/2001

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA - DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF - PAGAMENTO A DESTEMPO - IMPROCEDÊNCIA - Pacífico o entendimento tanto no âmbito do Poder Judiciário como na esfera administrativa de que não constitui denúncia espontânea o pagamento de valores declarados em DCTF, sendo devida multa de mora pelo pagamento em atraso.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE TEMPESTIVA - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS DÉBITOS DECLARADOS EM DCOMP - A apresentação tempestiva de manifestação de inconformidade contra a não homologação de

compensação suspende a exigibilidade dos débitos declarados na DCOMP.

Solicitação indeferida.

Em seus fundamentos, o acórdão (fls. 95/97) consignou que valores declarados em DCTF e recolhidos em atraso não configuram denúncia espontânea, pois tais débitos já eram de conhecimento do Fisco. Assim, entendeu inexistir direito creditório passível de compensação.

O acórdão consignou, ainda, que a apresentação de manifestação de inconformidade suspende o crédito tributário, e que a DCOMP constitui confissão de dívida, dispensando a lavratura de auto de infração.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 16/09/08 (vide AR à fl. 103 dos autos, no qual, embora tenha sido aposta como data da ciência o dia 16/09/06, verifica-se que houve claro erro, visto que a correspondência fora enviada no ano de 2008). E, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 07/10/08, Recurso Voluntário (fl. 105 e seguintes).

Em seu recurso, o contribuinte se insurgiu contra o acórdão, alegando que o entendimento nele consignado estaria em dissonância o entendimento deste Conselho sobre o assunto. Afirmou que a inclusão do valor da multa ofendeu o artigo 138 do CTN. Arguiu não ter realizado o pagamento de modo parcelado, mas ter quitado integralmente seu valor, impossibilitando aplicação de multa sancionatória, a qual não poderia incidir nos casos de denúncia espontânea. Por fim, pediu a reforma da decisão para que seja declarada indevida a multa paga e, consequentemente, deferida a compensação pretendida.

Os autos, então, vieram-se conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como se denota do exposto acima, a controvérsia posta na presente demanda gira em torno da configuração ou não da denúncia espontânea no caso vertente.

Em sua manifestação de inconformidade, defendeu o contribuinte que "o fato da interessada ter efetuado o pagamento livremente, independentemente de qualquer notificação fiscal, equivale à denúncia espontânea, e, como tal, não cabe a incidência de multa".

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu que não assistia razão ao contribuinte, com fulcro no seguinte fundamento: "Pacífico é o entendimento, tanto no contencioso administrativo como no Poder Judiciário, de que valores declarados em DCTF e recolhidos em atraso não configuram denúncia espontânea, uma vez que tais débitos já eram de conhecimento

do Fisco". Verifica-se, contudo, que apesar de ter afirmado que a denúncia espontânea não poderia ser considerada nos casos de recolhimentos em atraso, não trouxe em sua decisão qualquer elemento fático que levasse à compreensão de que esta era a hipótese dos autos.

Em seu Recurso Voluntário, então, o contribuinte volta a defender a configuração da denúncia espontânea no seu caso concreto.

Feitas essas considerações iniciais, passo à análise do caso.

Como é cediço, acerca da denúncia espontânea, o art. 138 do Código Tributário Nacional expressamente dispõe:

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.

Da análise de dito dispositivo legal extrai-se que há duas condições para que a denúncia espontânea seja reconhecida: (i) que esta seja acompanhada do pagamento do tributo; (ii) que ela se dê antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Sobre o assunto, assim se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, em decisão submetida ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, de observância obrigatória por parte deste Conselho por força do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II, do RICARF:

*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. Consequentemente, 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.

(REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010) (Grifos apostos).

Ou seja, para que se possa verificar a configuração ou não da denúncia espontânea no caso concreto sob análise, apresenta-se imprescindível saber a data em que a DCTF foi transmitida pelo contribuinte e a data em que o pagamento foi efetuado. Caso o pagamento tenha se dado anteriormente ao início de qualquer procedimento fiscal e ao envio da DCTF, ou concomitante a esta, resta configurada a denúncia espontânea. De outro norte, caso o pagamento tenha sido realizado após o envio da DCTF ou do início de qualquer procedimento de fiscalização, não há que se falar em denúncia espontânea.

Nesse sentido, tem se pronunciado este Conselho, a exemplo da decisão a seguir colacionada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

TRIBUTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.

O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora. Para tanto, nos termos do REsp nº 1.149.022 (STJ), de observância obrigatória pelo CARF conforme o art. 62, §2º, do Anexo II ao seu RICARF, é necessário que o tributo devido seja pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros. (Acórdão nº 1201-002.230, de 11/06/2018).

No caso dos presentes autos, verifica-se que o crédito alegado pelo contribuinte decorre do pagamento de multa que entende indevida, realizado em 15/05/2001 (vide DARF à fl. 67 dos autos), o qual indicava expressamente como valor do principal o importe de R\$ 3.279,44, conforme declarado em DCTF (vide fl. 91 dos autos), e como valor da multa o montante de R\$ 649,34. Verifica-se, ainda, que a DCTF fora transmitida neste mesmo dia 15/05/2001 (vide recibo de entrega à fl. 51 dos autos).

Ou seja, embora o recolhimento tenha sido realizado com atraso em relação à data do seu vencimento originário (período de apuração de 28/02/2001, vencimento em 15/03/2001 e pagamento realizado em 14/05/2001), foi efetuado na mesma data em que o contribuinte, espontaneamente, declarou o valor como devido em DCTF.

Nesse contexto, tem-se que o pagamento foi realizado concomitantemente à entrega da DCTF. Configurada, portanto, a denúncia espontânea, nos moldes do RESP 1149022/SP.

A DRJ, em que pese ter adotado em sua decisão fundamento no sentido de que "valores declarados em DCTF e recolhidos em atraso não configuram denúncia espontânea", não esclareceu porque estava considerando que o recolhimento realizado *in casu* teria sido realizado em atraso, não tendo mencionado as datas consideradas na sua análise.

De outro norte, verifica-se que o fundamento apresentado no sentido de que a denúncia espontânea não estaria configurada "uma vez que tais débitos já eram de conhecimento do Fisco" não se coaduna com o caso concreto aqui analisado, em que o pagamento se deu na mesma data da transmissão da declaração. Da mesma forma, a decisão

colacionada no julgado (AgRg no EREsp 804785/PR) tampouco se aplica ao presente caso, visto que trata de caso em que a DCTF havia sido transmitida previamente ao pagamento.

Por fim, não é demais destacar que, ainda que parte do débito da competência em questão tenha sido quitada por meio de compensação, tal fato não afasta a configuração da denúncia espontânea. Sobre este tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais da 1ª Seção de Julgamento, em recente decisão proferida em 07/08/2018 no Acórdão nº 9101-003.689, assim se manifestou:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

*COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
COMPENSAÇÃO.*

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.

Nesse contexto, entendo que a decisão recorrida deverá ser reformada, para fins de se reconhecer o direito creditório pleiteado pelo contribuinte, face à configuração da denúncia espontânea.

Da conclusão

Diante do acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, para fins reconhecer o direito creditório relacionado ao pagamento indevido da multa no importe de R\$ 649,34 (DARF de fl. 67 dos autos), determinando-se que seja homologada a compensação apresentada até o limite do direito creditório reconhecido.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

Voto Vencedor

Conselheira Larissa Nunes Girard – Redatora Designada

Com a devida vênia, divirjo da conselheira relatora em relação à possibilidade de aplicação da denúncia espontânea no caso presente.

Ao contrário do que se afirma, por meio da DCTF juntada aos autos pela DRJ para fundamentar sua decisão denegatória (fl. 91), vemos que o Darf pago em atraso abrangia apenas uma parte dos débitos de Cofins do mês em questão. Consta da Declaração que, no período de apuração de fevereiro/2001, foi apurado débito de Cofins no total de R\$ 12.648,00, quitados R\$ 3.279,44 por meio de pagamento com Darf e R\$ 9.368,56 por meio de compensação.

Dessa forma, temos que parte da quitação dos débitos se deu por meio de compensação, o que não configura o atendimento às condições previstas no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN) para a aplicação da denúncia espontânea. Se não, vejamos:

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. (grifado)

Há de se ter em mente que o CTN foi preciso ao elencar quais modalidades de extinção do crédito tributário, dentre as diversas previstas em seu art. 156, estão aptas a serem consideradas para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea: pagamento ou depósito administrativo. Somente.

De fato, para ser mais precisa, o mero depósito não extingue o crédito, mas sim a sua conversão em renda, donde é possível concluir que apenas as situações em que o montante em dinheiro está disponível para a Administração Tributária foram consideradas como suficientes para a aplicação do Instituto. Corroborando esse entendimento, observe-se que nem a consignação judicial do pagamento, situação em que a Fazenda não detém a tutela do depósito, consta do artigo que trata da denúncia espontânea, devendo ser consideradas como modalidades igualmente inaptas a compensação, a remissão, etc.

Cabe frisar que não estamos diante de lacuna legal que nos permita nos socorrermos da analogia ou de interpretação extensiva, motivo pelo qual considero que não se encontra na competência de um julgador incluir outras formas de extinção para além daquelas que a lei instituiu.

Assim, entendo que ao procedimento saneador adotado pelo contribuinte não cabe a aplicação de denúncia espontânea, pois ele se utilizou de compensação e de pagamento. A jurisprudência que vincula este Colegiado, transcrita no voto vencido, estabelece claramente que é necessário o pagamento integral. Uma vez que a compensação de parte dos débitos se deu em atraso e os valores já estavam declarados em DCTF, está correto o acréscimo da multa de mora, não podendo esse valor ser utilizado como crédito para outras compensações.

De se ressaltar que o entendimento que se adota tem prevalecido nos julgamentos da 3ª Seção da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a ver os seguintes decisos:

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)

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 guerreados**, 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. (grifado)*

Pelos motivos expostos, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard