



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15578.000095/2007-89
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.969 – 1ª Turma
Sessão de 05 de julho de 2017
Matéria IRPJ-CSLL
Recorrente ADM DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTOS DECLARADOS, MAS PAGOS A DESTEMPO. INAPLICABILIDADE.

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

(Súmula nº 360 do Superior Tribunal de Justiça - STJ).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.

(Jurisprudência das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça - STJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Rafael Vidal de Araújo, Gerson Macedo Guerra, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luís Flávio Neto) e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto e Luís Flávio Neto.

Relatório

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida:

1. Nos dias 27 de fevereiro, 31 de março e 30 de abril de 2004, e no dia 5 de abril de 2007, a interessada cientificou a Secretaria da Receita Federal da compensação de diversos débitos de estimativas do imposto de renda – IRPJ – e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL (fls. 2/51) com saldos negativos da CSLL a pagar dos anos-calendário de 2002 e 2003. O saldo negativo do ano-calendário de 2003 foi declarado pela própria interessada (R\$ 21.401.363,35 – fls. 55); o do ano-calendário de 2002 foi declarado por uma empresa que ela sucedeu (R\$ 9.999.359,91 – fls. 83).

2. Ao apreciar a compensação efetuada (fls. 91/95), a DRF/VITÓRIA/ES reconheceu o crédito decorrente dos saldos negativos de CSLL declarados (R\$ 31.400.723,27) e homologou a compensação até o limite do crédito reconhecido.

3. Não obstante, por observar que o crédito do qual dispunha a interessada era inferior ao montante dos débitos cuja compensação foi declarada, aquela repartição determinou a cobrança do valor excedente (fls. 119/123), consoante os §§ 7º a 11º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, modificado pela Lei nº 10.833, de 2003.

4. Irresignada com a decisão da qual foi cientificada em 28.12.2007 (fls. 124), a interessada apresentou sua manifestação de inconformidade no dia 28 seguinte (fls. 125/133). Alegou, em síntese:

4.1. que, de acordo com as duas planilhas juntadas à manifestação de inconformidade (fls. 134 e 135), não há nenhum débito remanescente;

4.2. que, no entanto, como a compensação de alguns débitos foi efetuada após o seu vencimento sem a inclusão da multa – apenas os juros foram incluídos – essa é a única razão capaz de justificar a diferença verificada entre os valores apontados nas suas planilhas e nos anexos à carta de cobrança;

4.3. que, contudo, sendo essa a razão da diferença verificada, a cobrança é equivocada, em face tanto da legislação tributária, quanto da jurisprudência transcrita na manifestação de inconformidade;

4.4. que a legislação estabelece que o atraso no cumprimento da obrigação tributária principal implica a cobrança de multa e juros de mora; o art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), porém, exclui a responsabilidade quando há denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido;

4.5. que, por seu turno, a jurisprudência, seja a administrativa, seja a judicial, é sempre nesse sentido; e

4.6. que, como procedeu à compensação dos seus débitos vencidos antes de qualquer ação fiscal, está livre da imposição da multa de mora, por força do citado art. 138.

A DRJ decidiu:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003, 2004

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A denúncia espontânea, consagrada no art. 138 do Código Tributário Nacional, não tem a elasticidade pretendida pelos contribuintes relapsos ou em apuros financeiros para deixar sem punição o atraso no cumprimento da obrigação tributária principal.

A recorrente tomou ciência do acórdão DRJ em 18/08/2009 e apresentou recurso em 16/09/2009.

Em seu recurso, reitera os argumentos apresentados em sede de impugnação e, especialmente:

Ocorre que a Recorrente apresentou algumas DCOMPs depois do prazo de vencimento do tributo compensado, sem a inclusão de multa, mas apenas juros sobre o principal, sendo que essa, com ressalvas, é a única possibilidade de haver alguma diferença entre os valores montados pela Recorrente e os apresentados pelo Fisco em sua Carta-Cobrança.

A exegese do dispositivo legal contido no art. 138 do CTN nos permite concluir que o sujeito passivo da obrigação tributária não pode ser apenado pelo fato de não ter promovido o pagamento de determinado tributo na data do seu respectivo vencimento, desde que reconheça espontaneamente a sua situação de irregularidade fiscal e promova, simultaneamente, o pagamento do tributo, QUANDO FOR O CASO.

Ao julgar o recurso, a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1302-00.739, de 18 de outubro de 2011, cujas ementa e decisão transcrevo, respectivamente:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

Ementa: Denúncia espontânea.

A extinção de crédito tributário em atraso deverá ser acompanhada do pagamento de multa de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Do referido julgado, transcrevo o respectivo voto:

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Não há reparo a fazer ao lançamento e à decisão recorrida.

A jurisprudência deste colegiado tem se firmado no sentido de que, apenas em relação a fatos desconhecidos pelo fisco, espontaneamente confessados pelo contribuinte, cabe a aplicação do art. 138 do CTN.

Melhor explicando: se o contribuinte, tendo omitido fato do fisco, vem a confessá-lo e, juntamente com tal ato, paga o tributo e os juros de mora, poderia ser beneficiado com os efeitos da chamada denúncia espontânea.

Esse é o entendimento expresso pelo STJ no RESP 20031884340, parcialmente reproduzido pelo acórdão recorrido:

“1. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte. 2. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidos, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado a quem do real, etc.”

No caso dos autos, não foi isso que ocorreu.

Após o vencimento da obrigação tributária, por meio de Per/Dcomp, o contribuinte tenta compensar seu direito creditório com débitos já vencidos e, portanto, sujeitos à multa de mora.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Inconformado, o contribuinte apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese:

a) que o entendimento dos ilustres julgadores do acórdão recorrido foi no sentido de que o simples pagamento em atraso não configura denúncia espontânea, e não é suficiente para afastar a incidência de multa de mora;

b) que a denúncia espontânea afasta qualquer penalidade, seja ela punitiva ou moratória, fazendo incidir, tão-somente, os juros; e

c) que se opera a denúncia espontânea quando o contribuinte realiza o recolhimento do tributo acompanhado dos juros devidos, antes de qualquer procedimento administrativo do fisco, ficando dispensado do recolhimento da multa de mora.

O recurso especial foi admitido pela presidente da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, a seguir resumidas:

a) que, preliminarmente, os acórdãos confrontados (recorrido e paradigmas) foram proferidos em contextos fáticos distintos (compensação e pagamento, respectivamente), razão pela qual não se pode entender como demonstrado o dissídio jurisprudencial exigido para o conhecimento do recurso especial, nos termos do art. 67 do RICARF;

b) que a CSRF manteve aqueles dois paradigmas, mas com fundamento no entendimento do STJ;

c) que, no mérito, compensação e pagamento não se confundem, embora ambas sejam formas de extinção do crédito tributário, assim como a prescrição e a decadência, todas modalidades de extinção previstas no art. 156 do CTN;

d) que a compensação e o pagamento constituem duas modalidades distintas de extinção do crédito tributário, não cabendo estender o benefício da denúncia espontânea para a compensação, uma vez que o art. 138 do CTN se refere tão somente ao pagamento;

e) que, se pretendesse alargar o sentido da norma, o legislador teria nela incluído a expressão “extinção do crédito tributário”, para afastar a aplicação da multa de mora;

f) que, contudo, a lei elege claramente apenas o pagamento como o meio apto para excluir a responsabilidade da infração na seara tributária;

g) que, como implica no afastamento da multa, a denúncia espontânea configura hipótese de exclusão do crédito tributário;

h) que, dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que dela dispõe, conforme prevê o CTN em seu art. 111;

i) que, por seu turno, o mesmo Código traz, em seu art. 138, o instituto da denúncia espontânea, condicionando-a ao “pagamento do tributo devido e dos juros de mora”;

j) que, nessa esteira, cabe concluir que o mesmo diploma legal que instituiu a denúncia espontânea, em seu artigo 138, condicionando-a ao “pagamento do tributo”, fez questão de distinguir “pagamento” de “compensação”, razão pela qual não merece guarida a pretensão do ora recorrente em equiparar os efeitos de tais institutos; e

k) que tanto o STJ quanto o CARF somente aplicam o instituto da denúncia espontânea no caso do pagamento do tributo (que não se confunde com declaração de compensação).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator

O recurso é tempestivo, entendo que a divergência restou comprovada e, por isso, conheço do especial.

Com relação à preliminar de não conhecimento do recurso especial do contribuinte, arguida pela Fazenda Nacional, entendo que **não procede**, tendo em vista que, tanto em relação ao “pagamento”, quanto em relação à “compensação”, o efeito é o mesmo: a extinção do crédito tributário, restando discutível, contudo, seus efeitos para fins de denúncia espontânea.

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se ao cabimento da exigência de multa de mora na hipótese de compensação declarada após o vencimento dos respectivos débitos.

Sustenta a Recorrente que seria caso de denúncia espontânea da infração (art. 138 do CTN), que excluiria a cobrança de multa de mora. Já a decisão recorrida afirma que *“apenas em relação a fatos desconhecidos pelo fisco, espontaneamente confessados pelo contribuinte, cabe a aplicação do art. 138 do CTN”*.

Entendo que a decisão recorrida está de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e com a **Súmula nº 360 do Superior Tribunal de Justiça (STJ)**, de seguinte teor:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Significa dizer - como a decisão do STJ transcrita pela decisão recorrida - que *“o instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte”*.

Ora, se não tivesse sido declarado o débito em questão, não haveria como solicitar a respectiva compensação. É inerente ao pedido de compensação a declaração prévia do tributo cujo débito se deseja compensar. E só se pede compensação com outro crédito (cuja validade não se está a discutir), se o débito estiver em aberto (em atraso).

Não há como pedir compensação de um débito sem declaração, e esta situação automaticamente impõe a multa de mora no cálculo do débito - é esta a jurisprudência.

O que importa, no caso, é a declaração (ainda que não seja confissão de dívida - DCTF). Veja-se que não é caso de lançamento por declaração, mas por homologação, e a declaração (DIPJ) se presta a configurar que o contribuinte reconhece a existência do débito, mas, como não é confissão definitiva (DCTF), e não pode ser executada, faz-se necessário o lançamento de ofício, caso o tributo não venha a ser adimplido.

Nesse sentido, em existindo qualquer declaração do contribuinte que informe ao Fisco a existência de créditos tributários, sendo, esses, posteriormente adimplidos em atraso, mas voluntariamente, haverá sempre a incidência de multa de mora. Esta só não incidirá se não houver declaração prévia (qualquer que seja ela), ou se esta é concomitante ao adimplemento em atraso.

Ou seja, se havia uma DIPJ, ainda que a DCTF posterior seja acompanhada do adimplemento, **haverá multa de mora**.

Não obstante, ainda que se possa discordar do entendimento acima, é mister reconhecer que o STJ, em situações que tais, **não admite a “compensação” como sendo “pagamento”, para o efeito de caracterização de denúncia espontânea**, conforme julgados das suas Primeira e Segunda Turmas (grifei):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PRETENSÃO QUE ENCONTRA ÓBICE NA SÚMULA Nº 7 DO STJ. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.

[...].

2. A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012)

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA. PRECEDENTES.

Nos termos da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, “a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN” (AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 17/09/2015.).

Agravo interno improvido.

Processo nº 15578.000095/2007-89
Acórdão n.º **9101-002.969**

CSRF-T1
Fl. 317

(AgInt no REsp 1585052/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/06/2016, DJe 14/06/2016)

Do exposto, voto **por conhecer e negar provimento** ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Marcos Aurélio Pereira Valadão