



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.905251/2012-81  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3003-000.032 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 17 de julho de 2019  
**Assunto** DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** ITAU UNIBANCO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o presente julgamento em diligência, para que a unidade de origem tome as providências delineadas nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente), Vinícius Guimarães, Márcio Robson da Costa, Müller Nonato Cavalcanti Silva.

## Relatório

O presente processo versa sobre declaração de compensação, transmitida por meio de PER/DCOMP (fls. 88 a 91),<sup>1</sup> através da qual o sujeito passivo pleiteia a compensação de débito próprio com créditos decorrentes de alegado pagamento indevido ou a maior a título de IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF, informado em outro PER/DCOMP.

Após verificação fiscal, foi emitido despacho decisório que homologou parcialmente a compensação declarada, uma vez que o crédito indicado na compensação havia sido parcialmente utilizado para quitar débito do sujeito passivo.

O sujeito passivo apresentou, então, manifestação de inconformidade, na qual alegou:

*Inicialmente, faz-se necessário salientar que o crédito de IOF de abril de 2010 recolhido indevidamente no montante de R\$ 60.607,43 (valor original) incidente sobre retenção e posterior estorno de IOF sobre a conta corrente abaixo descrita:*

Cliente	Conta Corrente	Valor	Motivo
Cooperativa Agrícola Regional	3844/04057-0	112.315,37	Estorno de IOF sobre operação de empréstimo n.º 35218759-8, no valor de R\$ 4.500.000,00, cobrado indevidamente de cliente isento. (doc.03)
Agrogado Ind. e Com Ltda.	6387/06683-7	3.368,73	Recálculo de IOF retido a maior de cliente considerado indevidamente com saldo devedor. (doc.04)
Unibanco Holdings	3001/13471-1	934,49	Estorno de IOF retido indevidamente em razão de suposto saldo devedor (doc.05)
Sauder Equipamentos Industriais Ltda.	1003/70323-6	457,01	Estorno de IOF retido indevidamente em razão de suposto saldo devedor. (doc.06)
JIF Representações Ltda.	0747/50051-0	3.153,84	Estorno de IOF retido indevidamente em razão de suposto saldo devedor. (doc.07)
Laticínios Bela Vista Ltda.	0656/33079-2	40.377,99	Estorno de IOF retido indevidamente em razão de suposto saldo devedor. (doc.08)

*À exceção do cliente Cooperativa Agrícola Regional, que sofreu retenção a maior do IOF, por estar sujeito apenas à alíquota de 0,38%, os demais casos tiveram origem no estorno de retenções indevidas de IOF sobre fatos geradores que não se concretizaram, haja vista a inexistência de saldo devedor nas contas-correntes relacionadas.*

*Para comprovar o alegado, o Manifestante apresenta: ficha cadastral do cliente, comprovante de inscrição no CNPJ, extratos demonstrando o estorno e, para alguns casos, Carta de Anuência assinada pelo cliente, atestando a devolução das quantias indevidamente retidas (docs. 03 a 08).*

(...)

*Frise-se que referida quantia (R\$ 60.607,43) compôs o DARF de R\$ 65.955.078,17 recolhido em 10/04/2010 (doc.09), relativo ao período de apuração de abril de 2010, cujo crédito foi aberto na DCTF daquele período (doc.10).*

<sup>1</sup> Neste voto, as referências às folhas processuais seguem a numeração do e-processo.

Fl. 3 da Resolução n.º 3003-000.032 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 16327.905251/2012-81

*Ademais, o crédito foi corretamente declarado no PERDCOMP n.º 29657.36608.230710.1.3.04-2419 (doc.11), cuja compensação foi devidamente noticiada na DCTF de julho de 2010 (doc.12).*

*Portanto, sendo comprovada a existência do crédito que deu origem a compensação pleiteada, não pode prevalecer o desfecho dado ao pleito da Manifestante pela Autoridade Fiscal.*

Apreciando a manifestação, a 14ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto proferiu decisão, negando provimento à impugnação, nos termos da seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS -IOF*

*Data do fato gerador: 14/04/2010*

*DIREITO CREDITÓRIO. MONTANTE. INSUFICIÊNCIA.*

*Uma vez constatada a insuficiência do direito creditório utilizado na Declaração de Compensação para suportar integralmente a extinção pretendida, correto o Despacho Decisório que homologou parcialmente a compensação declarada.*

Foi, então, interposto recurso voluntário, no qual a recorrente reafirma os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade e apresenta novos documentos. Aduz, ainda, que:

- a autoridade fiscal considerou, indevidamente, na apuração do crédito da compensação declarada, débito atinente a multa de mora referente ao recolhimento através do DARF n.º 46156288620, no valor total de R\$ 1.203.493,74. Nesse ponto, a recorrente alega que houve denúncia espontânea, não sendo, portanto, cabível a cobrança da multa moratória. Para demonstrar suas alegações, a recorrente traz comprovante de pagamento do débito e DCTF original e retificadora, além de carta à RFB, na qual comunica o pagamento e a aplicação da denúncia espontânea.

- o despacho decisório e o aresto recorrido devem ser considerados nulos, pois, se a premissa da autoridade fiscal é de que não se verificou a denúncia espontânea, deveria ter sido efetuado lançamento de ofício para a constituição da multa moratória, e não "*redução do crédito pleiteado nos autos, decorrente de outro DARF*".

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento desta Turma.

No caso concreto, o sujeito passivo transmitiu o PER/DCOMP descrito no relatório acima, tendo indicado a existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IOF, informado em outro PER/DCOMP, a ser compensado com débito próprio.

Em verificação fiscal da compensação, apurou-se que o crédito indicado já havia sido parcialmente utilizado na quitação de outro débito do sujeito passivo. Foi, então, emitido Despacho Decisório cuja decisão homologou parcialmente a compensação declarada.

Fl. 4 da Resolução n.º 3003-000.032 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 16327.905251/2012-81

Cientificado da decisão, o sujeito passivo apresentou, como relatado acima, manifestação de inconformidade, na qual sustentou, em síntese, que, em alguns casos, houve retenção indevida - fatos geradores que não se concretizaram, e, em outro caso, retenção a maior de IOF, por equívoco na aplicação da alíquota, decorrendo, de tais retenções, o alegado pagamento indevido ou a maior.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, o colegiado *a quo* decidiu pela manutenção do despacho decisório, nos termos do voto condutor, transcrito, em parte, a seguir (grifei partes):

(...)

*Segundo consta do Despacho Decisório que homologou parcialmente a compensação declarada, o exame do direito creditório pleiteado resultou no reconhecimento da existência de crédito em favor da contribuinte no montante de R\$ 29.919,10, de um total pretendido de R\$ 60.607,43.*

*Para defender a existência da totalidade do crédito que alocou na Declaração de Compensação sob exame, a contribuinte acena com um erro nos valores levados à Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais. Em retificadora posteriormente apresentada, segundo menciona a Manifestação de Inconformidade, teria sido evidenciado um crédito de R\$ 154.158,12, contido num pagamento de R\$ 65.955.078,17, que está colocado na Declaração de Compensação como origem do crédito ali utilizado.*

*Os controles eletrônicos mantidos pela Administração Tributária apresentam a seguinte utilização dos valores constantes no Documento de Arrecadação:*

Documento de Arrecadação - Consulta - Pagos																																																																																			
Data/Hora		29/01/2015 / 10:29:48		Período pesquisado		14/04/2010 a 14/04/2010		Período disponível		06/09/1986 a 27/01/2015																																																																									
<table border="1"> <tr> <th colspan="12">Valores do registro</th> </tr> <tr> <th>Nr. registro</th> <th>Dt. arrecadação</th> <th>Banco</th> <th>Agência</th> <th>Dt. vencimento</th> <th>Per. apuração</th> <th>1</th> <th>2</th> <th>3</th> <th>Valor</th> <th>Saldo</th> <th></th> </tr> <tr> <td>4581940912-0</td> <td>14/04/2010</td> <td>341</td> <td>1289</td> <td>14/04/2010</td> <td>10/04/2010</td> <td>1150</td> <td></td> <td></td> <td>65.955.078,17</td> <td></td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <th colspan="12">Valores do registro</th> </tr> <tr> <th>Nr. referência</th> <th colspan="2">Tipo documento</th> <th colspan="2">Sistema de interesse</th> <th colspan="2">PJ REDE LOCAL</th> <th colspan="2">VI reservado para C/C PJ</th> <th>Valor total</th> <th>Saldo</th> <th></th> </tr> <tr> <td></td> <td colspan="2">DARF</td> <td colspan="2"></td> <td colspan="2"></td> <td colspan="2">0,00</td> <td>65.955.078,17</td> <td></td> <td>0,00</td> </tr> </table>												Valores do registro												Nr. registro	Dt. arrecadação	Banco	Agência	Dt. vencimento	Per. apuração	1	2	3	Valor	Saldo		4581940912-0	14/04/2010	341	1289	14/04/2010	10/04/2010	1150			65.955.078,17		0,00	Valores do registro												Nr. referência	Tipo documento		Sistema de interesse		PJ REDE LOCAL		VI reservado para C/C PJ		Valor total	Saldo			DARF						0,00		65.955.078,17		0,00
Valores do registro																																																																																			
Nr. registro	Dt. arrecadação	Banco	Agência	Dt. vencimento	Per. apuração	1	2	3	Valor	Saldo																																																																									
4581940912-0	14/04/2010	341	1289	14/04/2010	10/04/2010	1150			65.955.078,17		0,00																																																																								
Valores do registro																																																																																			
Nr. referência	Tipo documento		Sistema de interesse		PJ REDE LOCAL		VI reservado para C/C PJ		Valor total	Saldo																																																																									
	DARF						0,00		65.955.078,17		0,00																																																																								
Alocações																																																																																			
Débito	PA	Receita	Dt. vencimento	Valor	Processo	Inscrição																																																																													
IOF	01/04/2010	1150	14/04/2010	67.104.155,49																																																																															
Alocações																																																																																			
Tipo	Dt. alocação	Sistema	VI util principal	VI util multa	VI util juros	VI amortizado																																																																													
C	23/09/2010	FISCEL	65.800.920,05	0,00	0,00	65.800.920,05																																																																													
D	23/09/2010	FISCEL	45.843,01	0,00	0,00	45.843,01																																																																													
Valores restituídos / reservados para restituição																																																																																			
Valor Reservado	Valor Bloqueado	Sistema	Processo / Perdcomp																																																																																
0,00	78.396,01	SCC	309856163323061013040468																																																																																
0,00	29.919,10	SCC	296573660823071013042419																																																																																

*Portanto, a partir dos dados disponíveis, a Administração Tributária reconheceu a correção promovida pela contribuinte na DCTF retificadora e admitiu o crédito no montante de R\$ 154.158,12. Não obstante, para o presente caso, somente estava disponível para suportar a compensação declarada o montante de R\$ 29.919,10. E isso por força da alocação do restante do crédito em outras extinções.*

*Em primeiro lugar, o valor de R\$ 78.396,10, foi utilizado em outra Declaração de Compensação.*

*Quanto à parcela de R\$ 45.843,01, uma vista na alocação dos valores do DARF nº 46156288620, valor total de R\$ 1.203.493,74, também empregado no pagamento do mesmo débito de R\$ 67.104.155,49 elucida a razão da redução do saldo disponível para compensação. Veja-se:*

Fl. 5 da Resolução n.º 3003-000.032 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 16327.905251/2012-81

Documento de Arrecadação - Consulta - Pagos.

Data/Hora: 29/01/2015 10:34:58 Período pesquisado: 14/04/2010 a 14/05/2010 Período disponível: 06/09/1986 a 27/01/2015

RESUMO EXTRATO COMPOSIÇÃO HISTÓRICO UTILIZAÇÃO DUPLICADOS VINCULAÇÃO

CNPJ: Nome empresarial  
60.701.190/0001-04 ITAU UNIBANCO S.A.

Nr. registro	Dt. arrecadação	Banco	Agência	Dt. vencimento	Per. apuração	Valores do registro		Saldo
						Receita	Valor	
4615628862-0	26/04/2010	341	1289	14/04/2010	10/04/2010	1.1150	1.203.493,74	0,00
Nr. referência						Sistema de Interesse		
DARF						PJ REDE LOCAL		
VI reservado para C/C PJ						0,00		
Valor total						1.203.493,74		0,00

Alocações

Débito	PA	Receita	Dt. vencimento	Valor	Processo	Inscrição
IOF	01/04/2010	1150	14/04/2010	67.104.155,49		1 / 1

Tipo	Dt. alocação	Sistema	VI util principal	VI util multa	VI util juros	VI amortizado
C	23/09/2010	FISCEL	1.203.493,74	0,00	0,00	1.157.650,73

Valores restituídos / reservados para restituição

Valor Reservado	Valor Bloqueado	Sistema	Processo / Perdcomp

Assim, embora na DCTF a contribuinte tenha apontado que o DARF acima teria amortizado uma parcela de R\$ 1.203.493,74 do débito, o valor recolhido não compreendeu a multa de mora decorrente do pagamento em atraso. Sendo assim, imputada a multa devida, o valor amortizado reduz-se a R\$ 1.157.650,73. A diferença da amortização a menor é de R\$ 45.843,01, valor esse que foi alocado automaticamente na amortização do débito declarado.

Portanto, do recolhimento a maior de R\$ 154.158,12 demonstrado na DCTF, a contribuinte somente dispunha para suportar a compensação declarada um montante de R\$ 29.919,10, demonstrando o acerto do Despacho Decisório.

Dessa forma, **na medida em que os valores correspondentes ao alegado pagamento a maior foram reconhecidos a partir da DCTF retificadora**, decorrendo a homologação parcial dos próprios atos da contribuinte, é desnecessário o exame das razões apresentadas na Manifestação de Inconformidade para justificar o crédito.

Da leitura dos excertos transcritos, depreende-se que o aresto recorrido negou provimento à manifestação de inconformidade, tendo concluído, em síntese, que parte do crédito pleiteado havia sido alocado na amortização de outra compensação, uma outra parte havia sido utilizada para a amortização do débito de IOF do período de 10/04/2010, restando saldo credor de apenas R\$ 29.919,10 para utilização na presente compensação. Isso se deu porque o recolhimento efetuado por meio do DARF nº 46156288620, no valor total de R\$ 1.203.493,74, serviu para amortizar apenas R\$ 1.157.650,73 do referido débito de IOF - ao invés de R\$ 1.203.493,74 previsto pelo sujeito passivo -, tendo parte do recolhimento (R\$ 45.843,01) sido destinada ao pagamento da multa de mora pelo pagamento extemporâneo do tributo, implicando, em última análise, a redução do crédito disponível no recolhimento por meio do DARF de R\$ 65.955.078,17.

Pois bem.

Antes de analisar os argumentos trazidos pela recorrente, importa recordar que a compensação tributária, no âmbito da administração tributária federal, é declarada e delimitada pelo sujeito passivo mediante apresentação de PER/DCOMP, no qual devem ser indicados os créditos e os débitos que definem a compensação pretendida, a teor do art. 74, §1º, da Lei nº 9.430/1996:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação*



Fl. 7 da Resolução n.º 3003-000.032 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 16327.905251/2012-81

Começando pelo segundo argumento, importa lembrar que a multa de mora não requer o lançamento de ofício, pois tal penalidade é exigível de pleno direito, sempre que o recolhimento de tributo se der de forma extemporânea. Nesse sentido, vide o Acórdão n.º. 9202-004.245, de 22/06/2016, e o Acórdão n.º. 9202007.651, de 27/02/2019, ambos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujas ementas seguem transcritas na parte que interessa ao presente julgamento:

*MULTA DE MORA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCOMPATIBILIDADE. EXIGÊNCIA DE PLENO DIREITO.*

*Não há previsão nem necessidade de conversão de multa de ofício em multa de mora em sede de julgamento de recurso no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, para exigência do valor devido. A multa de mora, por expressa determinação legal, é exigível de pleno direito, sempre que não ocorrer recolhimento de tributo no prazo devido.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*

*Ano-calendário: 2002*

*MULTA DE MORA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCOMPATIBILIDADE. EXIGÊNCIA DE PLENO DIREITO.*

*Não há previsão legal para conversão de multa de ofício em multa de mora, em sede de julgamento de recurso no âmbito do Processo Administrativo Fiscal. A multa de mora, por expressa determinação legal, é exigível de pleno direito, sempre que não ocorrer recolhimento de tributo no prazo devido.*

Os fundamentos trazidos no voto condutor do Acórdão n.º. 9202-004.245 são precisos, de maneira que os acolho integralmente como razão de decidir (grifei partes):

*A multa de ofício está prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, conforme a seguir reproduzido, na parte que importa ao deslinde da questão em discussão:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*....*

*Da leitura do texto acima, repara-se que não há previsão de lançamento de ofício de multa de mora.*

*Contudo, a multa de mora está prevista no art. 61 do mesmo diploma legal, conforme a seguir reproduzido, também na parte que importa ao deslinde da questão em discussão:*

*Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*...*

*Da leitura do texto acima, repara-se que a exigência de multa de mora não está condicionada a qualquer lançamento de ofício, sendo devida a multa de mora pela mera falta de recolhimento nos prazo previsto em legislação.(...)*

Fl. 8 da Resolução n.º 3003-000.032 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 16327.905251/2012-81

Desse modo, não assiste razão à recorrente quando sustenta que a multa de mora deveria ter sido objeto de lançamento apartado. Ademais, é improcedente o argumento de que a multa de mora teria sido paga pelo crédito pleiteado no DARF indicado como origem do direito creditório deste processo. Na verdade, o que ocorreu foi a apropriação, na quitação da multa de mora, de parte do recolhimento extemporâneo do DARF n.º. 46156288620.

Com efeito, a partir das informações coligidas dos sistemas de controle da RFB, verifica-se que o recolhimento de R\$ 1.203.493,74, realizado por meio do DARF n.º 46156288620, em 26/04/2010, foi consumido, em parte, na extinção da multa de mora, sendo alocado, para a quitação do montante principal do débito (IOF, 10/04/2010), o valor de R\$ 1.157.650,73. O quadro abaixo traz a utilização do referido DARF:

Documento de Arrecadação - Consulta - Pagos.

Data/Hora: 29/01/2015 / 10:34:58 Período pesquisado: 14/04/2010 a 14/05/2010 Período disponível: 06/09/1986 a 27/01/2015

RESUMO EXTRATO COMPOSIÇÃO HISTÓRICO UTILIZAÇÃO DUPLICADOS VINCULAÇÃO

CNPJ Nome empresarial  
60.701.190/0001-04 ITAU UNIBANCO S.A.

Nr. registro	Dt. arrecadação	Banco	Agência	Dt. vencimento	Per. apuração	Receita	Valor	Saldo
4615628862-0	26/04/2010	341	1288	14/04/2010	10/04/2010	1150	1.203.493,74	0,00
Nr. referência	Tipo documento					Sistema de Interesse		
	DARF					PJ REDE LOCAL		
	Vi reservado para CIC PJ					0,00		
Valor total						1.203.493,74	0,00	

Alocações

Debito	PA	Receita	Dt. vencimento	Valor	Processo	Inscrição
IOF	01/04/2010	1150	14/04/2010	67.104.155,49		

Tipo Dt alocação Sistema Vi util principal Vi util multa Vi util juros Vi amortizado

C	23/09/2010	FISCEL	1.203.493,74	0,00	0,00	1.157.650,73
---	------------	--------	--------------	------	------	--------------

Valores restituídos / reservados para restituição

Valor Reservado	Valor Bloqueado	Sistema	Processo / Perdcomp

Da análise do extrato acima, depreende-se que apenas R\$ 1.157.650,73 - de um recolhimento de R\$ 1.203.493,74 - foi utilizado para a amortização do débito de IOF, 1º Dec./Abril/ 2010, no valor total de R\$ 67.104.155,49.

Assim, entendo que **não há que se falar em nulidade** do despacho decisório e da decisão recorrida, razão pela qual afasto a preliminar suscitada.

No tocante ao argumento de que teria havido, no caso concreto, denúncia espontânea, importa trazer, antes de tudo, alguns contornos traçados pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos últimos anos e que culminou na edição da Súmula n.º. 360/STJ e na decisão do REsp n.º. 962.379/RS, julgado sob o regime dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C do antigo CPC.

Inicialmente, para fins de maior clareza, transcrevo a Súmula n.º. 360/STJ e a ementa do REsp n.º. 962.379/RS:

SÚMULA n.º. 360 do STJ

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

REsp n.º. 962.379/RS

**TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.**

*1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS –GIA, ou*

Fl. 9 da Resolução n.º 3003-000.032 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 16327.905251/2012-81

*de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco.*

*Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.*

*2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.*

Da leitura da Súmula n.º 360/STJ, depreende-se que a denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação **regularmente declarados**, mas pagos a destempo. Numa primeira leitura da súmula, poder-se-ia indagar se a denúncia espontânea estaria totalmente afastada no caso dos tributos por homologação. A resposta parece simples, uma vez que a própria súmula afirma que a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea alcança os tributos por homologação **regularmente declarados**, de onde se deduz, *prima facie*, que os tributos sujeitos a lançamento por homologação que não foram declarados não estariam abrangidos pela súmula.

Todavia, a leitura da súmula não deixa claro se é relevante saber, para a aplicação da denúncia espontânea, se a declaração do tributo deve ser antes ou depois do pagamento: faria alguma diferença ser antes ou depois?

Tal questão pode ser visualizada com mais nitidez na leitura da ementa do REsp n.º 962.379/RS. Ali, a relação temporal entre a declaração do tributo por homologação e seu pagamento parece mostrar-se fundamental na delimitação dos contornos de aplicação do instituto da denúncia espontânea. Ao final do item 1 da ementa, está consignado:

"se o crédito foi assim **previamente declarado e constituído** pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu **posterior recolhimento** fora do prazo estabelecido".

Depreende-se, do excerto, que se o tributo foi declarado e constituído antes de seu recolhimento extemporâneo, não se aplica a denúncia espontânea. No entanto, ainda fica em aberto a questão de saber se, a *contrario sensu*, no caso de pagamento anterior à declaração e constituição do tributo por homologação, poderia ser aplicada a denúncia espontânea.

A questão é resolvida com absoluta nitidez pela leitura do voto condutor do REsp n.º 962.379/RS. Em seu voto, o Min. Teori Zavascki traça os seguintes delineamentos para a aplicação da denúncia espontânea:

REsp n.º 962.379/RS

*EXCERTO DO VOTO DO RELATOR*

(...)

*4. Importante registrar, finalmente, que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação. A propósito, reporto-me às razões expostas em voto de relator, que foi acompanhado unanimemente pela 1ª Seção, no AgRG nos EREsp 804785/PR, DJ de 16.10.2006:*

*"(...) 4. Isso não significa dizer, todavia, que a denúncia espontânea está afastada em qualquer circunstância ante a pura e simples razão de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. Não é isso. O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea,*

Fl. 10 da Resolução n.º 3003-000.032 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 16327.905251/2012-81

*uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN. Nesse sentido, o seguinte precedente:*

*"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA NÃO CONSTANTE DA DCTF. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. É cediço na Corte que 'Não resta caracterizada a denúncia espontânea, 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.' (REsp n.º 624.772/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31/05/2004) 2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. Precedentes: REsp n.º 402.706/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003; AgRg no REsp n.º 463.050/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002; e EDcl no AgRg no REsp n.º 302.928/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002. 3. Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais. 4. In casu, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor. 5. Ademais, a inteligência da norma inserida no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o conseqüente autolancamento de tributos aquém do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede o recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios." (AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005".*

*(...)"*

Dos excertos acima reproduzidos, resta evidente que a denúncia espontânea se aplica aos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento extemporâneo se deu antes da declaração e constituição do crédito tributário respectivo:

*O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea **quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte**, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN.*

O raciocínio sedimentado no REsp n.º. 962.379/RS está presente em outras importantes decisões do STJ, entre as quais, vale mencionar, aquela consignada no REsp n.º. 1.14902/SP, submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, cuja ementa segue transcrita:

*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.*

Fl. 11 da Resolução n.º 3003-000.032 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 16327.905251/2012-81

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.

Vê-se, portanto, que a aplicação da jurisprudência consubstanciada na Súmula n.º 360/STJ, nos REsp n.º 962.379/RS e REsp n.º 1.14902/SP, pressupõe a importante identificação da relação de temporalidade entre constituição do crédito tributário e seu pagamento intempestivo. Tal relação tem sido sublinhada nos diversos precedentes que culminaram na referida súmula e nos recursos especiais julgados sob o rito do art. 543-C do antigo CPC.

Diante dessas considerações, fica evidente que perquirir se a denúncia espontânea se aplica ao caso concreto passa pela apuração de quando ocorreu o pagamento extemporâneo e quando ocorreu a declaração do respectivo débito: (i) se a declaração é ulterior ao recolhimento, aplica-se a denúncia espontânea; (ii) se o recolhimento é posterior à declaração, está afastada a denúncia espontânea.

A análise do REsp n.º 962.379/RS e do REsp n.º 1.14902/SP também esclarece outra questão: quais os efeitos da denúncia espontânea com relação à multa de mora?

Fl. 12 da Resolução n.º 3003-000.032 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 16327.905251/2012-81

Da leitura do excerto do REsp nº. 962.379/RS, acima transcrito, conclui-se que uma das consequências da denúncia espontânea é precisamente a exclusão da multa de mora:

*Não resta caracterizada a denúncia espontânea, 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.*

Por sua vez, a ementa do REsp nº. 1.14902/SP deixa transparente a necessária exclusão da multa de mora quando presente a denúncia espontânea:

*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.*

Tais contornos de aplicação do instituto da denúncia espontânea também foram assimilados pela jurisprudência do CARF. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº. 9303-002.626, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, cujo excerto a seguir, extraído do voto do relator, resume a matéria tratada até aqui:

*Por força do art. 62-A do RICARF, devem ser reproduzidas nos julgamentos administrativos realizados por este Conselho as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo. Se o contribuinte fizer a declaração e pagar o tributo com atraso, não há que se falar em denúncia espontânea. Porém se o contribuinte não tiver declarado o tributo, ou tiver declarado a menor e o fizer ou retificar a declaração posteriormente e, antes ou concomitantemente, proceder o pagamento, estará configurada a denúncia espontânea, não podendo haver a aplicação da multa de mora.*

Pois bem. Depois de tratar dos contornos da denúncia espontânea traçados nos últimos anos pela jurisprudência do STJ, passo à análise do caso concreto.

Compulsando o DARF à fl. 132, constata-se que o recolhimento de IOF, no valor de R\$ 1.203.493,74, atinente aos período de apuração de 10/04/2010, se deu em 26/04/2010. Para saber se o instituto da denúncia espontânea se aplica ao caso em tela, é necessário verificar se o pagamento extemporâneo se deu antes ou depois da constituição do respectivo débito.

Analisando os autos, verifica-se que foram juntadas várias DCTFs (fls. 133 a 147) em relação ao débito de IOF do período de 10/04/2010, conforme se observa, de forma sintética, no quadro abaixo:

Número da Declaração (DCTF)	Data de recepção	Débito Declarado
100 2010 2010 1880508883	21/06/2010	R\$ 67.258.313,61
100 2010 2010 1820588845	01/07/2010	R\$ 67.119.310,17
100 2010 2010 1840939805	21/09/2010	R\$ 67.104.155,49
100 2010 2011 1821508534	04/02/2011	R\$ 67.104.155,49
100 2010 2012 1851676506	01/02/2012	R\$ 67.104.155,49

Segundo a recorrente, o prazo para a transmissão da DCTF de abril de 2010 se estendeu para além da data de pagamento do IOF do PA 10/04/2010, de maneira que o débito pago em atraso (em 10/04/2010) já teria sido informado diretamente na DCTF original, recepcionada em 21/06/2010 - Declaração nº. 100 2010 2010 1880508883.

O prazo para a transmissão da DCTF do período de apuração de abril de 2010 se encerrava em 22/06/2010, além do prazo para pagamento do respectivo tributo - confirmando, assim, a alegação da recorrente -, conforme se verifica na leitura da agenda tributária do mês de junho de 2010, fixada pelo ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO CODAC Nº 34, de 26 DE MAIO DE 2010.

Fl. 13 da Resolução n.º 3003-000.032 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária  
Processo nº 16327.905251/2012-81

Ademais, compulsando os autos, observa-se que a recorrente comunicou à Receita Federal do Brasil o pagamento extemporâneo (fl. 131) atinente ao DARF de R\$ 1.203.493,74, informando, então, a aplicação da denúncia espontânea ao caso.

Dos elementos acostados aos autos, não há, todavia, como concluir se a DCTF transmitida em 21/06/2010 é, de fato, a DCTF original do período de apuração 10/04/2010 (IOF). Não consta do processo extrato de controle da RFB com a relação de todas as DCTFs transmitidas relativas ao referido período de apuração.

Sem tal conhecimento, não há como afirmar se, à época do recolhimento do IOF, havia ou não declaração válida, preexistente ao recolhimento, concernente ao IOF do período de apuração em análise.

Saber a relação temporal entre recolhimento e declaração do tributo é de fundamental importância, com visto, uma vez que, segundo a inteligência do REsp nº. 962.379/RS - cuja aplicação é obrigatória por parte do CARF, conforme art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF -, aplica-se a denúncia espontânea aos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação quando seu pagamento for anterior à sua declaração e constituição - e, aqui, a constituição se refere, naturalmente, ao diferencial a maior de tributo declarado.

Faz-se necessário, ainda, esclarecer se não havia algum procedimento de fiscalização para apurar os fatos ligados à alegada denúncia espontânea.

Diante do exposto e considerando que há documentação robusta que aponta para a verossimilhança das alegações da recorrente, **voto por converter o presente julgamento em diligência**, a fim de que a Unidade de Origem tome as seguintes providências:

1. Juntar, ao presente processo, cópias integrais de todas as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs), originais e retificadoras, atinente ao período de apuração do IOF do período de 10/04/2010, além de extrato de controle da RFB com a relação de todas as DCTFs transmitidas relativas ao referido período e tributo.
2. Informar se, com relação ao IOF do 1º. Decêndio/abril/2010, havia sido instaurado algum procedimento fiscal antes da manifestação, declaração e recolhimento efetuados pelo sujeito passivo, trazendo, aos autos, todos os documentos necessários para suportar suas conclusões.
3. Prestar outros esclarecimentos e juntar todos os documentos que julgar necessários para o deslinde do presente processo.
4. Dar ciência à recorrente desta Resolução e, ao final, do resultado desta diligência, abrindo-lhe o prazo previsto no Parágrafo Único do art. 35 do Decreto nº. 7.574/11.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães