



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.908362/2015-61  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-014.275 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 17 de agosto de 2023  
**Recorrente** BANCO DO NORDESTE DO BRASIL SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010

DECLARAÇÃO. PAGAMENTO ANTERIOR. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OCORRÊNCIA.

Tendo sido constatado que o pagamento integral do tributo se deu antes de sua declaração, há que se aplicar o instituto da denúncia espontânea. Intelecção do REsp nº. 962.379/RS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocada), Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Denise Madalena Green (suplente convocada).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.275 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10380.908362/2015-61

## Relatório

### Síntese do processo

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido:

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade a quo:

Trata-se de Pedido de Restituição pela qual a interessada pretendeu ver reconhecido suposto direito de crédito decorrente de pagamento a maior de IOF do período de apuração [...].

A DRF de origem proferiu Despacho Decisório indeferindo o pedido da interessada, tendo em vista o Darf indicado como origem do crédito estar integralmente utilizado para amortizar débito confessado em DCTF no período.

Cientificada desse Despacho, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando, em síntese e fundamentalmente, que, seu crédito decorre da aplicação do benefício da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), em razão de pagamento em atraso informado em DCTF original ou retificadora, conforme documentação que anexa. Assim, teria direito ao valor recolhido a título de multa de mora quando do pagamento em atraso.

Ao longo da defesa, faz considerações acerca do instituto da denúncia espontânea, citando posicionamentos da PGFN, CARF e STJ, bem como a Nota Técnica COSIT n.º 1, de 2012.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte.

O Acórdão da DRJ teve por fundamento para a manutenção do despacho decisório que indeferiu o pedido creditório:

1. No caso dos autos inexistente infração a ser denunciada pelo contribuinte;
2. O débito de IOF do período foi informado em DCTF original entregue no prazo estipulado para a sua apresentação;
3. Verificou-se o pagamento em atraso, mas não havia qualquer infração cometida pelo contribuinte, uma vez que na data do pagamento não havia ainda se esgotado o prazo para a entrega da DCTF do período;
4. Na DCTF entregue foram vinculados os pagamentos já efetuados restando afastada qualquer infração em relação ao débito declarado e pago como indicado; e
5. Inaplicável ao caso a Nota Técnica n.º 19/2012, em especial seu item 5, “b.1” pois a caracterização da denúncia espontânea pressupõe que o contribuinte tenha ocultado do fisco ocorrência do fato gerador, mediante ausência de informação na respectiva DCTF.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário no qual insurge-se contra a decisão recorrida expondo suas razões de defesa, em especial pela aplicação da denúncia espontânea configurada pelo pagamento complementar do débito com acréscimos de juros e de multa de mora realizado após o seu vencimento e declarado em DCTF do período. Aduziu ainda argumentos para considerar tempestivo a interposição de seu recurso em razão das Portarias CARF editadas no ano de 2020 que suspendeu e prorrogou os prazos processuais em razão da Emergência em Saúde Pública causada pelo Covid-19.

É o relatório.

## Recurso especial

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pelo sujeito passivo, contra a decisão consubstanciada no Acórdão n.º **3201-008.707**, de 23/06/2021:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 11/04/2010

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. PAGAMENTO EXTEMPORÂNEO.

Não se cogita de aplicação de denúncia espontânea para os pagamentos de tributos efetuados em atraso regularmente declarados, sobretudo quando ainda não se caracterizou infração.

O instituto da denúncia espontânea se aplica na hipótese de extinção do crédito tributário ocorrida após o vencimento do tributo, acompanhado da apresentação de declaração com efeito de confissão de dívida, e anteriormente a qualquer procedimento de fiscalização relacionado ao fato sob exame, nos termos do art. 138 do CTN.

Aplicação do entendimento exarado no REsp n.º 1.149.022, decidido na sistemática de recursos repetitivos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Hélcio Lafeté Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Lara Moura Franco Eduardo (Suplente convocada) que lhe davam provimento.

Intimado do acórdão, o sujeito passivo apresentou embargos de declaração, os quais foram rejeitados.

Em seguida, foi apresentado recurso especial, suscitando divergência de interpretação quanto à caracterização do instituto da denúncia espontânea no caso de pagamento de tributo antes da apresentação de DCTF. Assinala que, diferentemente do acórdão recorrido, o **Acórdão n.º** 9303-008.423, indicado como paradigma, reconhece a ocorrência de denúncia espontânea em circunstâncias semelhantes.

Em exame de admissibilidade, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, trazendo, em seu despacho, as seguintes considerações:

(...)

### 3.1 Denúncia espontânea

Trata-se de cobrança de multa de mora, no caso de pagamento do tributo antes da DCTF, e antes de qualquer procedimento de ofício. O acórdão recorrido entendeu que se o pagamento foi anterior à DCTF, e não houve infração tributária, não se caracterizaria a denúncia espontânea. Transcrevo excertos do recorrido (fl. 263):

O contribuinte sustenta em sua peça recursal que o pagamento do débito de IOF do qual originou o indébito relativo à multa de mora é em verdade um pagamento complementar em atraso, em razão da insuficiência de pagamento anterior. Tal assertiva pressupõe a existência de uma apuração prévia e anterior do IOF e cujo pagamento não contemplou a totalidade dos valores apurados para o período.

Contudo, nos autos não há demonstração comprobatória de tal situação que levaria um pagamento inferior ao inicialmente declarado que exigira sua complementação. Inexiste uma outra DCTF, prévia ou retificadora relativa ao período. Ao contrário, a Declaração aponta tratar-se da original.

Destarte, permanece a conclusão da DRJ e corroborada neste voto de que o pagamento do IOF, realizada antes do encerramento do prazo de apuração e transmissão da DCTF que abrangeria a apuração do referido tributo, não se caracteriza denúncia espontânea.

Assim, efetivado o pagamento extemporâneo de tributo, e anterior ao prazo de sua regular declaração ao Fisco, não há que se falar em infração passível de denúncia espontânea.

A recorrente apresenta o paradigma pelos seguintes excertos (fl. 345):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2000

MULTA DE MORA. PAGAMENTO EM ATRASO, MAS ANTERIOR À APRESENTAÇÃO DA DCTF E ANTES DO INÍCIO DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL. AFASTAMENTO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Havendo decisão definitiva do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de afastar a cobrança da multa de mora por pagamento em atraso, feito anterior ou até concomitantemente à apresentação da DCTF na qual o débito foi confessado, desde que antes do início de qualquer procedimento fiscal, por considerar, que, nestes casos, configura-se a denúncia espontânea do art. 138 do CTN, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental.

[...]

Na forma regimental (art. 62, § 2º do RICARF), o tema, em tese, não comporta mais qualquer discussão, pois o Superior Tribunal de Justiça já decidiu a questão posta, sob a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do artigo 543C da Lei nº 5.869/73, antigo Código de Processo Civil, no julgamento do Resp nº 1.149.022/SP, Acórdão de relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado em 24/06/2010 e cujo trânsito em julgado se deu em 30/08/2010:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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.

[...]

A decisão fala especificamente em pagamento concomitante com a retificação da DCTF, mas, pelo seu teor, o da Súmula nº 360, e dos precedentes nela citados (ainda que a contrario sensu), mais que claro e óbvio fica que o mesmo vale para pagamentos feitos anteriormente.

Com efeito, a divergência fica bem caracterizada, pois, em circunstâncias semelhantes – pagamento anterior à DCTF, antes de qualquer procedimento de ofício – as decisões comparadas dão resultados diferentes. O acórdão recorrido não dá provimento ao pedido de denúncia espontânea no caso, enquanto o paradigma decide por reconhecer a aplicação da denúncia espontânea.

Intimada do despacho de sua admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, suscitando, no mérito, que o recurso seja improvido.

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

## Do Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e deve ser conhecido, nos termos do despacho de admissibilidade.

## Do Mérito

A controvérsia restringe-se à questão de saber se a denúncia espontânea pode ser caracterizada em caso de pagamento extemporâneo de tributo – IOF, no caso – com sua posterior declaração em DCTF, dentro do prazo para sua transmissão.

No acórdão recorrido, o colegiado considerou inaplicável o instituto da denúncia espontânea, uma vez que não haveria, no caso dos autos, qualquer infração omitida ao Fisco, pois o prazo regular para a apresentação da DCTF do período sequer havia expirado, quando de sua transmissão.

Transcrevo os excertos essenciais do voto condutor da decisão recorrida (destaquei partes):

A denúncia espontânea está previsto no art. 138 e parágrafo único do CTN:

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.

O instituto ora em análise está inserido no Capítulo que trata das Responsabilidade Tributária e particularmente em Seção que versa sobre as “Responsabilidade por Infrações” para então explicitar a hipótese em que é excluída e seus requisitos. Pressupõe a existência de uma infração à legislação tributária desconhecida do Fisco eis que não iniciado ainda qualquer procedimento para a sua apuração.

O comando do art. 138, do CTN, visa incentivar a regularização fiscal e o incremento da arrecadação, por meio da concessão de incentivo (a exclusão da responsabilidade por infração) pelo pagamento de tributos em atraso espontaneamente denunciados.

No caso dos autos não há que se falar em denunciação de uma infração cometida, porquanto o instrumento de sua formalização é a DCTF, que sequer poderia ser apresentada pois pendia de apuração dos tributos em período ainda não encerrado. Assim, a ausência da declaração anterior do débito não ocorreu por vontade ou mesmo omissão do contribuinte, mas sobretudo pela impossibilidade de sua elaboração antes de encerrado o período cujas informações deveriam ser prestadas.

Neste sentido, aplica-se a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), submetida à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.149.022), de observância obrigatória por parte deste Colegiado, em que seu item “1” evidencia que a denuncia espontânea configura-se após a realização de uma declaração parcial de débito acompanhado o pagamento integral e que posteriormente é retificada para noticiar a existência de uma diferença a maior e antes de qualquer procedimento administrativo tendente a apurar a infração. Senão, vejamos a ementa da decisão:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022 SP

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

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.

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.

O contribuinte sustenta em sua peça recursal que o pagamento do débito de IOF do qual originou o indébito relativo à multa de mora é em verdade um pagamento complementar em atraso, em razão da insuficiência de pagamento anterior. Tal assertiva pressupõe a existência de uma apuração prévia e anterior do IOF e cujo pagamento não contemplou a totalidade dos valores apurados para o período.

Contudo, nos autos não há demonstração comprobatória de tal situação que levaria um pagamento inferior ao inicialmente declarado que exigira sua complementação. Inexiste uma outra DCTF, prévia ou retificadora relativa ao período. Ao contrário, a Declaração aponta tratar-se da original.

Destarte, permanece a conclusão da DRJ e corroborada neste voto de que o pagamento do IOF, realizada antes do encerramento do prazo de apuração e transmissão da DCTF que abrangeria a apuração do referido tributo, não se caracteriza denúncia espontânea. Assim, efetivado o pagamento extemporâneo de tributo, e anterior ao prazo de sua regular declaração ao Fisco, não há que se falar em infração passível de denúncia espontânea.

Como se observa, a decisão recorrida entende que a denúncia espontânea somente se aplicaria aos casos em que houvesse, além do pagamento anterior à transmissão da DCTF, declaração extemporânea. Nesse ponto, o aresto vergastado acaba, na realidade, por considerar que o atraso no pagamento não representaria infração suficiente para a configuração da denúncia espontânea, indo na contramão do paradigma que entende que a mora é infração cuja penalidade, a multa de mora, deve ser afastada pela aplicação da denúncia espontânea, caracterizada pela simples ocorrência antecipada (ou concomitante) do pagamento em relação à declaração.

Entendo que a posição assumida pelo acórdão paradigma é correta, harmônica com as diferentes decisões exaradas pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o tema: existindo pagamento extemporâneo de tributo anterior a sua declaração, há que se falar em aplicação da denúncia espontânea para o afastamento da multa moratória.

Sobre essa questão já me posicionei no Acórdão n.º 3302-008.014, julgado em 28/01/2020, cujos excertos do voto condutor, de minha relatoria, transcrevo abaixo, adotando seus fundamentos como razões de decidir:

Como visto, a decisão recorrida entende que a denúncia espontânea só teria o condão de rechaçar as multas punitivas, não tangenciado, assim, a multa de mora, aplicada em virtude da extemporaneidade do pagamento, ex vi do art. 61, Lei n.º. 9.430/96).

Por sua vez, a recorrente entende que vasta jurisprudência, incluindo-se a Súmula n.º. 360 do STJ, endossa e sustenta seu argumento de aplicação do instituto da denúncia espontânea ao caso dos autos.

Diante da divergência quanto aos limites de aplicação da denúncia espontânea, sobretudo em face da jurisprudência do STJ, faz-se necessária a análise da Súmula n.º. 360 do STJ e da decisão do REsp n.º. 962.379/RS, decidido sob o regime dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/08.

Para tanto, transcrevemos, a seguir, a Súmula n.º. 360 do 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 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, poder-se-ia indagar se a denúncia espontânea estaria totalmente afastada no caso de tributos sujeitos a lançamento 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 clareza 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, da leitura 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 sujeito a lançamento por homologação, poderia ser aplicada a denúncia espontânea.

A questão é resolvida com absoluta clareza na 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, 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 inserta 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, fica claro 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, aquela consignada no REsp n.º. 1.14902/SP, submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, cuja ementa segue transcrita:

## 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.

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.

Diante dessas considerações, fica evidente que perquirir se a denúncia espontânea se aplica ao caso concreto passa pela apuração de quando ocorreram os pagamentos extemporâneos de PIS e quando ocorreu a declaração dos respectivos débitos: (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?

Da leitura do excerto do REsp n.º 962.379/RS, acima transcrito, conclui-se que uma das conseqüências 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 n.º 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 n.º 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.**

Dos excertos, dessume-se que a configuração da denúncia espontânea requer o pagamento da obrigação tributária anterior ou concomitantemente a sua declaração. Nas diferentes decisões que apoiam tal tese, o simples fato de não ter havido pagamento tempestivo de tributo representa infração passível de penalidade pecuniária, a saber, a multa de mora, a qual poderá ser afastada com o reconhecimento da denúncia espontânea.

Sem razão, portanto, a decisão recorrida quando sustenta a inaplicabilidade da denúncia espontânea em face de inexistência de infração: o simples atraso no pagamento é infração.

## Conclusão

Diante do acima exposto, voto por dar provimento ao **recurso interposto** pelo sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães