



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.722975/2011-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-002.477 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 07 de novembro de 2022
Recorrente UNIMED DE UBA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Interessado FAZENDA PÚBLICA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO DE DÉBITOS DECLARADOS EM ATÉ 20 DIAS APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. ARTIGO 47 DA LEI Nº 9.430/96. APLICABILIDADE A DÉBITOS INFORMADOS EM DIPJ.

Se restar comprovado que o sujeito passivo efetivou o recolhimento do débito no prazo de 20 (vinte) dias a contar do início da ação fiscal, conforme disposto no artigo 47 da Lei nº 9.430/96, deve-se reconhecer a extinção da obrigação tributária, nos termos do artigo 156, I, do CTN, independentemente de declaração em DCTF, admitindo-se a utilização da DIPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Aílton Neves da Silva e Rafael Zedral, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Rafael Zedral, Felliipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por UNIMED DE UBA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, em face do acórdão de nº 02-86.660, proferido pela C. 7ª Turma da DRJ/BHE, objetivando sua reforma integral.

O acórdão recorrido **julgou improcedente** a Manifestação de Inconformidade, por entender que a informação de débito em DIPJ não seria apta a atrair a aplicação do artigo 47 da Lei nº 9.430/96.

Por economia processual e por bem reproduzir os fatos, pedimos licença para transcrever o relatório constante do acórdão de julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (“DRJ/BHE”), o qual será complementado ao final:

“Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração – AI, com exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 2/11), conforme discriminado abaixo:

Tributo/código de receita	Imposto R\$	Juros de calculados 29/7/2011 R\$	Mora até	Multa de Ofício R\$	Total do crédito	Fls. do AI
IRPJ - 2917	25.012,22	7.356,39		18.759,16	51.127,77	fls. 2/11

Do procedimento fiscal.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, parte integrante do AI, foi apurada a infração **Falta de Recolhimento/Declaração do Imposto de Renda - Insuficiência de Recolhimento ou Declaração**.

Fato Gerador	Imposto R\$
31/3/2008	3.944,24
30/6/2008	12.072,42
30/9/2008	4.676,96
31/12/2008	4.318,60
Total	25.012,22

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 75%, art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 e alteração posterior.

Em análise da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, do exercício 2009, ano-calendário 2008, entregue com opção de tributação pelo Lucro Real, apuração anual, em confronto com os valores informados em DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais e os efetivamente recolhidos aos cofres públicos, foi constatada insuficiência de recolhimento de IRPJ.

Intimada das divergências de recolhimento, a contribuinte justificou que houve erro na elaboração da DIPJ, feita com apuração anual, tendo sido realizados os recolhimentos com base em apuração trimestral.

Foram apresentados à fiscalização declarações retificadoras DIPJ e DCTF, opção Lucro Real, apuração trimestral, transmitidas em 27/7/2011, bem como cópias de Darf dos recolhimentos complementares efetuados em 28/7/2011.

Constata do relatório fiscal que a transmissão das declarações retificadoras e os pagamentos foram realizados após o início do procedimento fiscal, momento que a empresa já não estava mais espontânea, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN e art. 7º do Decreto nº 70.235/72.

A contribuinte foi cientificada de sua exclusão de espontaneidade em 22/7/2011, por meio da Intimação Fiscal/Safis/DRF/JFA/MG/069/2011.

Esclarece a fiscalização que os valores informados em DIPJ confirma que a contribuinte não declarou em DCTF os valores efetivamente devidos de IRPJ, ratificando a necessidade de constituição de ofício da diferença dos créditos tributários devidos.

Diante da ausência da informação correta dos valores do IRPJ, em DCTF, e do não recolhimento espontâneo, ficou caracterizada a insuficiência de recolhimento conforme apurado abaixo.

Período de apuração	DIPJ 2009 a pagar R\$	DCTF Débitos Trimestrais de IRPJ R\$	Recolhimentos código 0220 R\$	Insuficiência recolhimento
1º Trimestre/2008	3.959,87	15,63	15,63	3.944,24
2º Trimestre/2008	12.126,92	54,50	54,50	12.072,42
3º Trimestre/2008	9.725,88	5.048,92	4.894,37 + 154,55	4.676,96
4º Trimestre/2008	6.452,72	2.134,12	2.009,77 + 124,35	4.318,60
Total				25.012,22

A DIPJ retificadora (apuração trimestral) e a DCTF (apuração trimestral) retificadora foram transmitidas em 27/7/2011, e os pagamentos complementares foram realizados em 28/7/2011.

A fiscalização aceitou a DIPJ retificadora, haja vista que a DCTF original foi feita com base no Lucro Real trimestral e os recolhimentos originais terem sido feitos no código 0220 - PJ obrigadas ao Lucro Real - entidades não financeiras - balanço trimestral. Confirmada a intenção da opção pelo Lucro Real apuração trimestral.

A contribuinte tomou ciência da autuação em 17/8/2011, conforme Aviso de Recebimento - AR, fls. 115 e apresentou impugnação em 16/9/2011, fls. 119/149.

(...)." (g.n.)

Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

FALTA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO DE IRPJ.

O valor do IRPJ não declarado à RFB em DCTF, constatado com base nas informações prestadas em DIPJ, enseja o lançamento de ofício das importâncias devidas.

FALTA DE RECOLHIMENTO. DÉBITO DECLARADO NA DIPJ E NÃO CONFESSIONADO NA DCTF.

Os débitos consignados na DIPJ, não informados em DCTF, não são considerados débitos confessados, pois a DIPJ é meramente informativa, não mais ostentando atributo de confissão de dívida.

DECLARAÇÃO APRESENTADA APÓS INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

À luz do parágrafo único do art. 138 do CTN, não tem validade as declarações apresentadas após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A exigência de multa de ofício incidente sobre débitos tributários não pagos no vencimento decorre de expressa previsão legal, sendo defeso à autoridade administrativa julgadora afastar sua aplicação.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA.

Em sede administrativa, não há respaldo para discussão sobre inconstitucionalidade de norma.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Em sessão do dia 19/06/2018, a DRJ/BHE ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) a fiscalização constatou insuficiência de recolhimentos de IRPJ, declarado em DIPJ, em confronto que os valores informados em DCTF;
- (ii) intimada a prestar esclarecimentos que pudessem justificar as divergências, a Recorrente retificou a DIPJ e as DCTF em 27/07/11, informando os mesmos valores em DIPJ e DCTF, bem como efetuiu o pagamento das diferenças devidas;
- (iii) mesmo com a entrega das DCTF's retificadoras em 27/07/11 e com os pagamentos efetuados em 28/07/11, as diferenças existentes entre os valores informados na DIPJ retificadora e os constantes na DCTF originariamente apresentada, foram objeto de lançamento neste processo;
- (iv) nos termos do artigo 841 do Decreto nº 3.000/99¹, o lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo fizer declaração com

¹ Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

[...]

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fazer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

inexatidão e pela verificação de insuficiência de recolhimento de imposto/contribuição, de forma que, as condutas praticadas pela Recorrente estariam de acordo com o previsto na referida legislação;

- (v) a partir do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, os saldos a pagar de tributos informados na DIPJ não mais se constituem em confissão de dívida, pois segundo o § 1º² do artigo 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13/06/84, o documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito;
- (vi) a DCTF é o instrumento pelo qual o contribuinte faz a confissão de dívida e, portanto, constitui para todos os efeitos o crédito tributário, enquanto que, os valores declarados em DIPJ têm finalidade apenas informativa;
- (vii) *in casu*, a fiscalização apurou as diferenças existentes entre os valores informados em DIPJ retificadora e os constantes da DCTF entregue antes de iniciado o procedimento fiscal;
- (viii) o fato de a Recorrente ter retificado a DIPJ e a DCTF para regularizar a situação, em 27/07/11, não é razão para se cancelar a autuação;
- (ix) após a data de ciência do termo (22/07/11) que deu início à ação fiscal, a Recorrente não tinha mais espontaneidade para retificar suas declarações e efetuar o pagamento das diferenças devidas, conforme consta do próprio termo³;
- (x) o pagamento das diferenças de IRPJ realizado em 28/07/11, não está albergado pelos benefícios contidos no artigo 138⁴ do CTN;
- (xi) é considerado espontâneo o pagamento e a declaração realizados pelo contribuinte antes de sofrer fiscalização tendente à constituição do crédito tributário;
- (xii) nos termos do artigo 909⁵ do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, Decreto 3.000/99, há expressa previsão de que o pagamento pode ser feito

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

² § 1º. O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

³ A presente intimação exclui a espontaneidade, nos termos do artigo 7, parágrafo primeiro e inciso I do Decreto 70.235/72, observado o disposto do artigo 909 do Decreto 3.000/99.

⁴ 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.

⁵ Art. 909. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data do recebimento do termo de início da fiscalização, o imposto já declarado, de que for sujeito passivo como

até o vigésimo dia subsequente à data do recebimento do termo de início da fiscalização, o imposto já declarado, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo;

- (xiii) no presente caso, a Recorrente pagou diferenças de IRPJ, em 28/07/11, de valores que somente foram declarados em DCTF em 27/07/11, portanto, a confissão da dívida por meio das DCTF foi feita após o início da ação fiscal;
- (xiv) fundamenta que tal entendimento está consolidado na Súmula CARF nº 33, a qual dispõe: “*A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício*”;
- (xv) e, conforme Solução de Consulta Interna nº 8, de 30/04/2007, os valores já pagos pela Recorrente, em 28/07/11, tendentes a liquidar os tributos devidos e somente declarados em DCTF retificadora em 27/07/11, não poderiam ser considerados para efeito de aproveitamento/utilização na apuração do tributo devido, motivo pelo qual o respectivo crédito tributário foi regularmente constituído de ofício;
- (xvi) mesmo comprovado que a Recorrente já pagou o tributo lançado, não pode a DRJ exonerá-la da multa de ofício, pois os pagamentos realizados em 28/07/11, no prazo de vinte dias do início da ação fiscal, são referentes a valores que não estavam declarados em DCTF antes de iniciada a ação fiscal;
- (xvii) assim, havendo a constatação de falta de pagamento ou declaração inexata em DCTF, o lançamento deve ser constituído com multa de ofício de 75% sobre o IRPJ devido, conforme previsão do artigo 44, I, da lei nº 9.430/1996⁶;
- (xviii) quanto aos princípios constitucionais invocados e sobre a alegação de que a multa de ofício de 75% seria confiscatória, reforça que, em sede administrativa, não há respaldo para discussão sobre inconstitucionalidade de norma, nos termos do artigo 26-A⁷, do Decreto nº 70.235/72;
- (xix) por fim, fundamenta que a exigência formalizada deve ser mantida e os valores já recolhidos não podem ser decotados do lançamento, pela DRJ, nos termos do artigo 156, I, do CTN (extinção do crédito tributário pelo

contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 47, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70, II).

⁶ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

⁷ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

pagamento), cabendo à Delegacia da Receita Federal de jurisdição da Recorrente alocar os pagamentos já realizados ao crédito tributário formalizado neste processo.

Irresignada, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** (e-fls. 168/184), no qual pleiteia a reforma do acórdão da DRJ/BHE, sob a alegação de que:

- (i) o acórdão recorrido ultrapassa a redação do artigo 47 da Lei nº 9.430/96 que “apenas” exige que o pagamento tenha ocorrido até o vigésimo dia do início do procedimento fiscal e que o tributo tenha sido declarado, inclusive em instrumento que não constitua confissão de dívida, conforme já decidiu este Conselho⁸;
- (ii) o artigo mencionado refere-se a “*tributos e contribuições já declarados*”, sem especificar que seria declaração constitutiva ou informativa do débito, não podendo o interprete extrapolar a previsão do legislador, de modo que a DIPJ seria suficiente para fornecer elementos à fiscalização sobre o valor do débito;
- (iii) em que pese a Recorrente tenha realizado o pagamento da diferença de IRPJ, esse foi completamente ignorado pela fiscalização, que lavrou autuação no mesmo valor já recolhido, imputando multa de 75%;
- (iv) em 07/08/2018 protocolou petição direcionada à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora a fim de que essa procedesse à imputação do pagamento;
- (v) alega que não houve nenhum pleito da Recorrente para aplicação do artigo 138 do CTN, mas tão somente do artigo 47 da Lei nº 9.430/96
- (vi) por fim, pugna pela redução da multa de ofício por ser confiscatória.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

Admissibilidade e Tempestividade

⁸ Cita Acórdão de número 910.1001.577 de 24/01/2013.

O Recurso Voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação, na forma do artigo 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 329/2017⁹ e pela Portaria CARF nº 6.786/2022¹⁰. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do acórdão recorrido em **17/07/2018** (e-fls. 164/165), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **15/08/2018** (e-fl. 167), ou seja, **dentro do prazo de 30 dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972¹¹.

Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

O propósito recursal consiste no reconhecimento da espontaneidade prevista no artigo 47 da Lei nº 9.430/96, de modo a afastar a multa de ofício no montante de 75% incidente sobre o recolhimento com atraso do tributo devido, haja vista que os tributos foram lançados em DIPJ e pagos, conforme se depreende dos comprovantes DARF’s carreados aos autos (e-fls. 63/64).

Com efeito, dos autos extrai-se por incontroverso que a **Recorrente foi cientificada em 22/07/2011** (Termo de Intimação – e-fl. 59) a apresentar esclarecimentos a justificar a insuficiência de recolhimento de IRPJ, declarado em DIPJ, de acordo com os valores informados em DCTF, sendo que em **27/07/2011** a Recorrente **retificou** a DIPJ e DCTF **recolhendo a diferença devida**.

Também incontroverso que a **Recorrente recolheu em 28/07/2011**, o tributo, a multa de mora e os juros conforme demonstra a tabela abaixo:

DATA DO PAGAMENTO	VALOR DO PRINCIPAL	VALOR DA MULTA	VALOR DOS JUROS	VALOR TOTAL	E-FLS.
28/07/2011	R\$ 3.944,24	R\$ 788,84	R\$ 1.326,44	R\$ 6.059,52	e-fl. 63

⁹ Art. 23-B. As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor.

¹⁰ Art. 1º Elevar a até 120 (cento e vinte) salários mínimos, o limite das turmas extraordinárias para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário.

Parágrafo único. A elevação de limite atribuída às turmas extraordinárias não prejudica a competência das turmas ordinárias sobre os recursos voluntários tratados no caput.

¹¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

28/07/2011	R\$ 12.072,42	R\$ 2.414,48	R\$ 3.708,64	R\$ 18.195,54	e-fl. 63
28/07/2011	R\$ 4.676,96	R\$ 935,39	R\$ 1.282,42	R\$ 6.894,77	e-fl. 64
28/07/2011	R\$ 4.318,60	R\$ 863,72	R\$ 1.046,39	R\$ 6.228,71	e-fl. 64
TOTAL	R\$ 25.012,22			R\$ 37.378,54	

Posteriormente a Fiscalização, entendendo não configurada a denúncia espontânea, procedeu ao lançamento do imposto e da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

Para melhor ilustração do caso, transcrevo trecho da decisão recorrida:

“Conforme Solução de Consulta Interna nº 8, de 30/4/2007, **os valores já pagos pela contribuinte, em 28/7/11**, fls. 63/64 (telas Sinal 06 fls.113/114), tendentes a liquidar os tributos devidos e somente declarados em DCTF retificadoras, fls. 65/112, em 27/7/11, não poderiam ser considerados para efeito de aproveitamento/utilização na apuração do tributo devido, motivo pelo qual o respectivo crédito tributário foi regularmente constituído de ofício.

Mesmo que comprovado, na impugnação, que a contribuinte já pagou o tributo lançado, não pode esta autoridade julgadora exonerá-la da multa de ofício, pois os pagamentos realizados em 28/7/11, no prazo de vinte dias do início da ação fiscal, são referentes a valores que não estavam declarados em DCTF antes de iniciada a ação fiscal.

Os valores já pagos, conforme Darf de fls. 63/64, telas Sinal 06 fls. 113/114, com os devidos ajustes, nos termos da legislação vigente, devem ser alocados ao crédito tributário formalizado neste processo.” (e-fls. 160/161 – g.n.)

Pois bem.

Infere-se, portanto, que a **multa de ofício** tem por fato gerador a **inadimplência** do contribuinte somada à existência de movimentação do Fisco no sentido de efetuar o lançamento de ofício, ou seja, a multa de ofício corresponde a um custo adicional incorrido pela Administração que, ao invés de receber uma declaração acompanhada do pagamento do tributo por parte do contribuinte, tem que movimentar sua máquina para fiscalizar e autuar o contribuinte a fim de receber o devido.

Nessa toada, o fundamento legal da multa de ofício para o presente caso está expresso no artigo 44, I, da Lei nº. 9.430/96, que impõe uma multa de 75% (setenta e cinco por cento) nos casos de falta de pagamento do imposto (multa sobre a diferença do imposto não pago), a saber:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, **serão aplicadas as seguintes multas:**
(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

De ver que o **critério temporal** para a incidência da **multa de ofício** é dado pelo início da ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Isto é, se ao tempo em que a administração se movimentou para efetuar o lançamento de ofício, incorrendo em custos administrativos para tal, o tributo ainda não havia sido pago, a multa que será devida não é mais a multa de mora, mas sim a multa de ofício (de observar que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação é praxe a data do vencimento anteceder a data da entrega da declaração). Tal a letra do parágrafo único do artigo 138 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.

Do mesmo modo, a Súmula nº. 31 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), bem evidencia isso ao efetuar o corte temporal para a incidência da multa de ofício separando os momentos em antes (multa de mora) e depois (multa de ofício) do início do procedimento fiscal, a saber:

Súmula 31 CARF: **Descabe a cobrança de multa de ofício isolada** exigida sobre os valores de tributos recolhidos extemporaneamente, sem o acréscimo da multa de mora, **antes do início do procedimento fiscal**.

Contudo, o artigo 47 da Lei nº 9.430/96, excepcionou essa lógica para **tributos e contribuições já declarados** ao **ampliar o prazo** para pagamento **sem multa de ofício** e permitir que o contribuinte já submetido a uma ação fiscal por parte da Receita Federal do Brasil **pague o tributo devido**, acrescido de multa de mora (não multa de ofício) e juros de mora, **até o vigésimo dia** subsequente **à data de recebimento do termo de início de fiscalização**, ou seja, com vinte dias de curso de procedimento fiscal. Transcrevo:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica **submetida a ação fiscal** por parte da Secretaria da Receita Federal **poderá pagar, até o vigésimo dia** subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os **tributos e contribuições já declarados**, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de **procedimento espontâneo**. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Não se pode olvidar que dentro da expressão “*acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo*” o Fisco Federal coloca a multa de mora, que foi devidamente recolhida pela Recorrente.

Com efeito, a situação dos autos se enquadra no artigo 47 da Lei nº 9.430/96. Isso porque, a Recorrente, muito embora não tenha declarado os valores em DCTF, informou na DIPJ, documento esse suficiente para fornecer elementos à Fiscalização sobre o valor do débito e, **cientificada em 22/07/2011** (Termo de Intimação – e-fl. 59), a apresentar esclarecimentos a justificar a insuficiência de recolhimento de IRPJ, **declarado em DIPJ**, de acordo com os valores informados em DCTF, em **27/07/2011** a Recorrente **retificou** a DIPJ e DCTF

recolhendo a diferença devida, acrescida de juros e multa de mora em **28/07/2011**, dentro do prazo de 20 (vinte) dias.

Mister ressaltar que os **valores informados em DIPJ são maiores** que os **informados em DCTF**, conforme consta dos autos (e-fl. 19):

Período de apuração	DIPJ 2009 IRPJ a Pagar (R\$)	DCTF Débitos trimestrais de IRPJ (R\$)	Sinal 06 Recolhimentos código 0220 (R\$)	Insuficiência recolhimento/ declaração do IRPJ (R\$)
1º/2008	3.959,87	15,63	15,63	3.944,24
2º/2008	12.126,92	54,50	54,50	12.072,42
3º/2008	9.725,88	5.048,92	4.894,37 + 154,55	4.676,96
4º/2008	6.452,72	2.134,12	2.009,77 + 124,35	4.318,60

A título de esclarecimento, a norma disposta no artigo 47 da Lei nº 9.430/96 não determina de forma detalhada ou exige de forma explicativa por qual instrumento deveria a Recorrente ter declarado os seus tributos, se por DIPJ ou através da DCTF, antes a **norma** aduz tão somente que devem encontrar-se **declarados os tributos**. Tal fato comprova que não houve a específica declaração em DCTF. Contudo, a **informação constou na DIPJ**, o que possibilita à Fiscalização a **apuração sobre o valor do débito**.

Nesse sentido, assim já decidiu este Conselho:

APLICAÇÃO DE ACRÉSCIMOS DE PROCEDIMENTO ESPONTÂNEO. ART. 47 DA LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. DÉBITO DECLARADO. ALCANCE. INFORMAÇÃO PRESTADA EM DACON. POSSIBILIDADE. O benefício concedido pelo legislador (pagamento com os acréscimos de procedimento espontâneo) aos **contribuintes que recolherem seus débitos no prazo de vinte dias** contados do início da ação **fiscal alcança também os débitos declarados em DACON e não apenas na DCTF**. (Processo nº 19515.002235/2010-44. Acórdão nº 9303-012.923. Sessão de 14/03/2022. Relatora Vanessa Marini Cecconello, g.n.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004 PAGAMENTO. 20 DIAS DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. DÉBITOS NÃO DECLARADOS EM DCTF. APLICAÇÃO DO ART. 47 DA LEI 9.430/1996. Se restar **comprovado** que o **sujeito passivo** efetivou o **recolhimento do débito no prazo de 20 (vinte) dias** a contar do início da ação fiscal, conforme disposto no artigo 47 da Lei nº 9.430/96, **deve-se reconhecer a extinção da obrigação tributária**, nos termos do artigo 156, I do CTN, **independentemente de declaração em DCTF**. (Processo nº 13857.000281/2006-75. Acórdão nº 9303-012.887. Sessão de 17/02/2022. Relatora Tatiana Midori Migiyama, g.n.)

O PAGAMENTO ESPONTÂNEO NOS TERMOS DO ARTIGO 47 DA LEI Nº 9430/96, DISPENSA DECLARAÇÃO EM DCTF. Se for comprovado que a Contribuinte efetivou o **recolhimento do débito no prazo de 20 (vinte) dias** a contar do início da ação fiscal, conforme disposto no artigo 47 da Lei nº 9.430/96, impõe-se em **reconhecer a extinção da obrigação tributária**, nos termos do artigo 156, I do CTN, **independentemente de declaração em DCTF**. (Processo nº 13839.005663/200794. Acórdão nº 9303005.793. Sessão de 21/09/2017. Relator Demes Brito, g.n.)

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VALOR INFORMADO NA DIPJ E NÃO ESPECIFICADO EM DCTF. NÃO É CABÍVEL O LANÇAMENTO COM MULTA DE OFÍCIO. Para efeitos da **aplicação do artigo 47 da Lei 9.430/96, admite-**

se a utilização da DIPJ. (Processo n.º 10120.009149/201021. Acórdão n.º 180301.046. Sessão de 04/10/2011. Relatora Meigan Sack Rodrigues, g.n.)

Sendo assim, considero ter havido a declaração exigida para fins de aplicação do artigo 47 da Lei n.º 9.430/96, a afastar a incidência da multa de ofício. Trata-se de **interpretação do dispositivo legal** que **prestigia a boa-fé do contribuinte**, ora Recorrente.

Dispositivo

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e **dou-lhe provimento**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin