



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.736210/2011-21
ACÓRDÃO	1101-001.861 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EXPANSION TRANSMISSAO DE ENERGIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

DENÚNCIA ESPONTÂNEA

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 depende de apuração.

DEFINIÇÃO DA ESPONTANEIDADE

A aferição da denúncia espontânea requer que o pagamento espontâneo do tributo devido acrescido de juros ocorra antes da declaração do débito de tal tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (efls. 406/418) contra acórdão da DRJ (efls.387/394) que julgou improcedente impugnação administrativa (efls. 123/132) movida contra auto de infração (efls.80 e ss) fundado em Termo de Verificação Fiscal (efls.75/78) com aplicação de multa isolada de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de multa isolada de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução do ano calendário de 2009.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido (efls.387/394):

Trata-

se de auto de infração lavrado pela autoridade lançadora para exigência do crédito tributário no valor de R\$ 156.009,05, assim discriminado:

Multa Isolada de IRPJ..... R\$ 96.044,59

Multa Isolada de CSLL..... R\$ 59.964,46 2

No curso do procedimento fiscal, que se iniciou em 18/07/2011, a autoridade lançadora apurou a infração abaixo descrita: Multas Isoladas Falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo e estimada Falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, incidente sobre a base de cálculo

estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

3 O enquadramento legal encontra-se descrito nas fls. 82 e 87.

4 Em relação ao ano-calendário 2009, o interessado apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, onde se observa a opção pelo Lucro Real anual como forma de tributação do IRPJ e da CSLL.

5 Do termo de constatação emitido pela autoridade lançadora, podemos extrair, em essência, as seguintes informações:

6-

o interessado foi autorizado pela fiscalização a retificar a DIPJ/2009 e a DIPJ/2010 em função dos erros de preenchimento, "desde que estivesse de acordo com os valores contabilizados no período fiscalizado e em conformidade com o livro LALUR.";

7–

o interessado foi autorizado pela fiscalização a retificar as DCTFs, “exclusivamente em relação ao cálculo do Imposto de Renda Mensal e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa, para o qual tenha havido pagamento anterior ao procedimento fiscal (18/07/2011) em montante maior que o declarado, até o limite de valor do pagamento previamente efetuado.”;

8 após as retificações dentro das regras permitidas, o interessado passou a apresentar um novo quadro em relação aos impostos e contribuições no período analisado;

9–

em observância ao regime de competência, foram apuradas diferenças, provenientes de valores declarados superiores aos recolhidos na apuração das estimativas mensais, calculadas com base em balancetes de suspensão/redução, sobre as quais foram aplicadas as multas isoladas, conforme demonstrados nos quadros a seguir:

Demonstrativo de Multa Isolada sobre Estimativas não Recolhidas de IRPJ

Período	I.R. a Pagar conf. DIPJ	I.R. a Pagar conf. DCTF	I.R. Pago conf. DARF	Diferença da Estimativa	Multa Isolada 50%
Janeiro/09	164.941,18	97.938,33	97.938,33	67.002,85	33.501,42
Fevereiro/09	163.571,49	68.869,64	68.869,64	94.701,85	47.350,92
Março/2009	165.520,66	135.638,07	135.638,07	29.882,52	14.941,26
Abril/2009	160.036,81	159.806,10	159.806,10	230,71	115,35
Mai/2009	161.166,52	161.153,83	161.153,83	12,69	6,34
Junho/2009	157.853,29	157.594,70	157.594,70	258,59	129,30

Demonstrativo de Multa Isolada sobre Estimativas não Recolhidas de CSLL

Período	CSLL a Pagar conf. DIPJ	CSLL a Pagar conf. DCTF	CSLL Pago conf. DARF	Diferença da Estimativa	Multa Isolada 50%
Janeiro/09	101.082,96	84.418,10	84.418,10	16.664,86	8.332,43
Fevereiro/09	98.442,98	83.630,56	83.630,56	14.812,42	7.406,21
Março/2009	126.700,87	84.656,99	84.656,99	42.043,88	21.021,94
Abril/2009	99.439,81	81.559,91	81.559,91	17.879,90	8.939,05
Mai/2009	96.199,54	82.393,99	82.393,99	13.805,55	6.902,77
Junho/2009	95.329,41	80.605,28	80.605,28	14.724,13	7.362,06

10 Cientificado do auto de infração, o interessado apresentou impugnação, onde alega, em síntese, que:

11–

a RFB aponta que houve débitos referentes ao IRPJ e à CSLL nos meses de janeiro a julho de 2009, com base no cruzamento dos dados extraídos da DIPJ, DCTF e DARF do período, entendendo que o pagamento realizado fora da data de vencimento teria que ser recolhido com a multa isolada;

- 12–
segundo o CTN, o momento em que ocorre o fato gerador da obrigação tributária é aquele previsto em lei (art. 116 do CTN);
- 13–
no âmbito do IRPJ e da CSLL, o fato gerador ocorre pela aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento (art. 43, I e II do CTN);
- 14–
o acréscimo patrimonial não ocorre a cada renda ou provento obtido, mas a partir do conjunto de renda obtida dentro de um período;
- 15–
o fato de ocorrer uma determinada mutação positiva no patrimônio não implica dizer que houve acréscimo patrimonial;
- 16 – com efeito, os fatos ocorridos durante o período-base, isoladamente considerados, não são suficientes para caracterizar o fato gerador da aquisição de renda;
- 17–
assim, o fato gerador apenas ocorrerá se houver o acréscimo patrimonial ao final do período de apuração dos impostos;
- 18–
embora o período trimestral seja a regra de apuração do IRPJ e da CSLL, a Lei nº 9.430, de 1996, permite a apuração anual desses tributos, com pagamentos de quotas mensais de antecipação calculadas por estimativas;
- 19–
é pacífico na doutrina e nas decisões específicas sobre o tema que a estimativa mensal é apenas uma antecipação prévia do IRPJ e da CSLL;
- 20–
a apuração mensal da estimativa não quer dizer que ocorra fato gerador isolado no decorrer do período-base;
- 21–
“não há que se falar em atraso no pagamento para que houvesse imposição da multa de mora, tal qual previsto no Termo de Verificação Fiscal. A impugnante fez tão somente antecipações mensais do que estimava recolher no período de apuração de 2009, posteriormente efetuando o acerto de contas entre o que foi pago e o que realmente seria devido.”;
- 22–
a aplicação da multa deveria incidir sobre os débitos dos tributos, cujos fatos geradores ocorressem a partir do exercício seguinte a sua ocorrência;
- 23–
os pagamentos realizados de julho a dezembro de 2009 demonstram que não houve mora, nem descumprimento de obrigação principal, se o fato gerador dos tributos ocorre no final do exercício financeiro;
- 24 – não há base legal para aplicação da multa isolada pela RFB;
- 25–
“Portanto, totalmente descabida a cobrança, se a apuração e recolhimento com base nas estimativas no período ocorreram, primeiro, com a devida de

claração em DCTF e exato recolhimento do valor declarado, e, segundo, em tempo hábil antes de entrega da DIPJ.”;

26

a denúncia espontânea do tributo, prevista no art. 138 do CTN, exclui o pagamento de qualquer multa a título de penalidade, devendo ocorrer somente o pagamento do tributo acompanhado dos juros de mora;

27

em recente decisão, a 1ª. Seção de Direito Público do STJ se manifestou no sentido de que, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, se após efetuar o recolhimento por estimativa parcial do débito tributário calculado no ano juste anual, “o contribuinte realiza o respectivo pagamento integral, havendo ou não a retificação da respectiva declaração (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a pagar, cuja quitação se deu concomitantemente, resta caracterizado o benefício da denúncia espontânea.”;

28

“Desse modo, caracterizada a denúncia espontânea pelo recolhimento dos valores ainda no exercício fiscal competente, impõe-se afastar a multa isolada pelo Fisco.”.

29

O interessado acosta aos autos documentação trazida com a impugnação e encerra requerendo a procedência da impugnação com consequente cancelamento do auto de infração.

Requer ainda que as publicações e demais intimações sejam expedidas ao patrono do interessado.

30 É o relatório do essencial.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou improcedente a pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2009 MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. É cabível o lançamento da multa de ofício sobre os valores devidos e não recolhidos de estimativas mensais, ainda que o pagamento do tributo apurado no encerramento do ano-calendário tenha sido efetuado integralmente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL Ano-calendário: 2009 MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. É cabível o lançamento da multa de ofício sobre os valores devidos e não recolhidos de estimativas mensais, ainda que o pagamento do tributo apurado no encerramento do ano-calendário tenha sido efetuado integralmente.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificado em 09/02/2015 (AR às efls.402), o recorrente, às efls 404 e .457, em 31/03/2015, protocolou seu recurso voluntário (efls. 406/418), repisando e reforçando os fundamentos da petição impugnatória, sobretudo por entender caracterizada a denúncia espontânea pelo recolhimento dos valores ainda no exercício fiscal competente, o que levaria ao afastamento da multa isolada pelo Fisco, além de discutir a hipótese de incidência da estimativa

anual em confronto com o ajuste anual, já que a contribuinte apura o tributo pelo lucro real anual ao passo que os “recolhimentos realizados durante o exercício, mês a mês, se ocorrido o acréscimo patrimonial é uma mera estimativa de ocorrência do fato gerador do IRPJ/CSLL”, não devendo, portanto sofrer incidência de multa isolada, além de invocar jurisprudência pária.

Após, os autos retornaram ao CARF para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

O processo em discussão trata de autuação fiscal decorrente de aplicação de **multas isoladas** relativas à **falta de recolhimento de IRPJ e CSLL** no regime de **estimativa mensal**, com base na **receita bruta** e ausência de comprovação válida de suspensão ou redução, referentes ao **ano-calendário de 2009**, em que foram aplicadas as seguintes penalidades: **Multa isolada IRPJ**: R\$ 96.044,59; **Multa isolada CSLL**: R\$ 59.964,46, totalizando o crédito tributário de R\$ 156.009,05.

Nesse aspecto, a autuação baseou-se em divergência entre **valores declarados nas DCTFs, DIPJ (efls.237/276) e os efetivamente recolhidos via DARFs**; inconsistência na opção pela forma de apuração do lucro (estimativa mensal com balanço de suspensão) e **ausência de comprovação válida** de balancetes e LALUR justificando a suspensão da exigência, nos termos do Art. 44, I e II, da **Lei nº 9.430/96** (multa isolada).

Contrariamente, a recorrente, já em sede de impugnação administrativa, alegou o seguinte: a) que **não houve fato gerador das penalidades isoladas**, pois o IRPJ e CSLL devem ser apurados com base na disponibilidade jurídica ou econômica da renda, nos termos do art. 43 do CTN; b) que **não há acréscimo patrimonial mensalmente**, mas sim apuração ao final do período-base; c) que os **atrasos no recolhimento** não configurariam infração punível com multa isolada, se os valores foram quitados antes da constituição do crédito; que houve autorização para **retificação das DCTFs e DIPJ**, o que foi feito nos limites fixados pela fiscalização.

O acórdão recorrido, no entanto, julgou **improcedente a impugnação**, mantendo integralmente o lançamento, com base nos seguintes fundamentos: a) constatou que a **empresa declarou valores maiores do que os efetivamente recolhidos**, sendo devida a **multa isolada** por falta de pagamento tempestivo das estimativas mensais; b) rejeitou os argumentos sobre o momento do fato gerador, afirmando que as penalidades são devidas **pela simples falta de recolhimento nas datas próprias**, conforme previsto no art. 44 da Lei 9.430/96; c) considerou irrelevante o pagamento posterior, pois não afasta a aplicação da **multa isolada**, de caráter punitivo.

Já em sede recursal, o recorrente reafirma o alegado em sede impugnatória, especialmente sustentando: a) inconstitucionalidade da **multa isolada sobre estimativas mensais**, uma vez que o fato gerador do IRPJ/CSLL ocorre **anualmente**, não mensalmente; b) a **quitação posterior** dos tributos suprime a base para imposição da penalidade, já que não houve

constituição definitiva do crédito tributário antes do recolhimento; c) sustenta também que entendimento jurisprudencial consolidado no CARF em sentido favorável à tese da empresa e, por fim, requereu a **nulidade do lançamento**, alternativamente, o **cancelamento das multas** por ausência de infração.

Pois bem.

Sobre a aplicação da penalidade devida pela falta de pagamento de estimativas mensais, entendo que deve ser afastado o argumento do recorrente, haja vista que essa decorre de expressa previsão legal:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

a) na forma do [art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988](#), que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Portanto, a alegação de inaplicabilidade da multa isolada às não pagamento ou pagamento a menor de estimativas não pode ser acolhido, pois sua aplicação decorre de expressa previsão legal. Em outras palavras, uma vez configurada a falta ou recolhimento a menor de estimativas e não provada que incorreu nas exceções legalmente previstas (como no caso da solicitação de balancete de suspensão), deve ser aplicada a penalidade respectiva.

Passamos ao segundo (e principal) argumento suscitado pelo Recorrente, isto é, no que tange à aplicação da denúncia espontânea para o afastamento da cobrança das penalidades isoladas referentes à IRPJ e CSLL dos dois primeiros trimestres de 2009 (janeiro a junho).

Segundo o acórdão recorrido:

45.

Com respeito ao argumento da denúncia espontânea, cabe observar que o artigo 138, do CTN, não se aplica ao caso ora em exame. O sobredito artigo está inserido na seção do CTN que trata da responsabilidade por infrações e dispõe sobre a hipótese em que a responsabilidade pessoal do agente infrator é afastada pelo pagamento do tributo devido acompanhado dos juros de mora.

46

Em suma, considerando que ficou caracterizado o fato gerador da multa de ofício exigida nestes autos, qual seja, a falta de recolhimento das estimativas mensais d o IRPJ e da CSLL, o lançamento deve ser mantido.

Por outro lado, segundo o recorrente:

A Recorrida reconhece que não há aplicação do instituto da denúncia espontânea, uma vez que o artigo 138 do CTN que versa sobre o instituto dispõe sobre hipótese em que a responsabilidade é afastada pelo pagamento do tributo devido

acompanhado de juros de mora. Portanto, a Recorrida, efetivamente corrobora com o entendimento da Recorrente que se exclui a responsabilidade com o pagamento do tributo devido, porém julga improcedente sem justificar-se e fundamentar-se, senão vejamos. O artigo 138 do CTN prevê que a denúncia espontânea deve ser acompanhada, se for o caso, do pagamento de tributo devido e dos juros de mora. Todavia, não é considerado espontâneo o reconhecimento da dívida tributária, se anunciada após o início do procedimento de fiscalização, o que já antecipadamente a Recorrente informa que não ocorreu no caso.

Considerando .que até a Recorrida reconhece que a denúncia espontânea exclui o pagamento de qualquer multa, a título de penalidade, devendo tão somente ocorrer o pagamento do tributo acompanhado dos juros de mora. **Tem-se que faltou a mesma reconhecer que se operou a denúncia espontânea no caso, uma vez que houve o recolhimento dos valores ainda no exercício fiscal competente.**

No âmbito deste Excelso Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a matéria encontra-se reconhecida, consoante a súmula n231:

Súmula CARF nº 31: 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.

Esse é o entendimento, conforme verifica-se na jurisprudência a seguir:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Exercício: 2001 Ementa: CSLL - MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138 DO CTN - DESNECESSÁRIA A DENÚNCIA FORMAL AO FISCO - LANÇAMENTO DE MULTA DE OFÍCIO IMPROCEDENTE. SÚMULA CARF N2 31 A Contribuinte cumpriu todos os requisitos caracterizadores da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN. Súmula CARF n231. 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. Número do Processo 18471.000688/2003-06 Contribuinte MANTECORP INDUSTRIA QUIMICA E FARMACEUTICA S.A. Relator(a) SUSY GOMES HOFFMANN N2 Acórdão 9101-001.725 Tributo Matéria AF- omissão receitas - demais presunções legais

O caso acima citado, bem como a súmula desta Corte se aplica ao presente caso, pois, houve o integral recolhimento da exação antes de qualquer procedimento fiscal, sendo assim, o instituto da denúncia espontânea é configurado.

Em **18/07/2011** a autoridade de origem realizou intimação para o contribuinte sobre a apresentação de diversos documentos, a saber:

1. DIPJ — Anos-calendário de 2008 e 2009 (última enviada a Receita Federal do Brasil);
2. DCTF referente a "Imposto de Renda e CSLL, declarados nos anoscalendário de 2008 e 2009";
3. Cópias dos DARF's do IRPJ e CSLL recolhidos, referentes aos anoscalendário de 2008 e 2009;
4. Justificar, diferenças encontradas entre os valores recolhidos e declarados na DIPJ e DCTFs dos anoscalendário de 2008 e 2009 no cálculo da estimativa mensal e anual de IRPJ e CSLL;
5. Demonstrar mensalmente através de planilhas, as bases de cálculo da estimativa de IRPJ e CSLL dos valores declarados na DIPJ, DCTF e DACTON e os montantes recolhidos em 2008 e 2009;
6. Cópia do último Contrato Social e ou Estatuto.

Foram apresentadas as DIPJ e DCTFs dos anos de 2008 e 2009 (originais e retificadas, efls. 12/47); Planilhas de cálculo dos tributos (efls. 09/11); demonstrativos de receitas e balancetes contábil analítico (efl.49/70); Termos de intimação e manifestação da empresa (efl.04/05); Cópias dos DARFs (efls.217/237).

No Termo de Verificação Fiscal (efls. 71/79) constam as seguintes informações:

Durante o procedimento fiscal, o contribuinte informou à fiscalização que a opção de pagamento em 2008/9, foi através do código de receita 2362 para IRPJ e 2484 para CSLL, sendo ambos códigos para opção de pagamento por estimativa receita bruta.

Constatamos ainda, que quando do preenchimento da DCTF Mensal de Janeiro/2008/9 o fiscalizado afirmou que não levantou Balanço/Balancete de Suspensão no mês de Janeiro, ficando mais evidente a opção pela Estimativa Mensal com base na Receita Bruta.

Ao analisar a DIPJ original do ano-calendário de 2008, embora ocorra divergência entre os valores declarados e os pagos, tudo indica que o contribuinte indevidamente declarou na DIPJ a opção mensal de Balanço de Suspensão. **Adicionalmente, solicitamos a planilha de cálculo da apuração das estimativas mensais com base na receita bruta de IRPJ e CSLL, e verificamos que os valores demonstrados na planilha estão de acordo com os balancetes mensais e o LALUR, apresentando divergências somente com os declarados nas DIPJ's dos anos-calendário de 2008 e 2009.**

Como o contribuinte já havia percebido o erro no preenchimento da declaração, **autorizamos o fiscalizado a proceder à retificação das DIPJ's 2009/2010, desde que estivesse de acordo com os valores contabilizados no período fiscalizado e em conformidade com o livro LALUR. Posteriormente, autorizamos o contribuinte a retificar as DCTFs, exclusivamente em relação ao cálculo do Imposto de Renda Mensal e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa, para o qual tenha havido pagamento anterior ao procedimento fiscal (18/07/2011) em montante maior que o declarado, até o limite de valor do pagamento previamente efetuado.**

Nada obstante, a autoridade de origem lançou multa isolada sobre IRPJ e CSLL não recolhidas no período avençado, sob a justificativa de que as estimativas teriam sido recolhidas a menor (e sobre a autonomia da hipótese de incidência decorrente do pagamento devido ao final do exercício e do não pagamento da estimativa mensal, nos termos do art. 44, II, da Lei 9430).

O art. 138 do CTN dispõe sobre o instituto da denúncia espontânea:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se fôr 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.**

Assim, a discussão central deve ser centrada no seguinte ponto: houve pagamento do tributo devido acompanhado de juros antes do conhecimento da autoridade de origem independentemente de declaração posterior ou concomitante?

Essa premissa é importante pois a denúncia espontânea se descaracteriza na hipótese em que o contribuinte declara e, **após**, realiza o pagamento do tributo devido mais juros. **Nessa hipótese, é devida a penalidade.**

A lógica é a seguinte: se o contribuinte declara e **depois** paga, o fisco foi informado da existência da dívida e, portanto, perde-se o atributo da espontaneidade.

Contudo, se o contribuinte identifica o pagamento a menor (ou falta de pagamento), antecipa-se com o pagamento do tributo e juros, para depois (ou concomitantemente) declarar, ou somente depois o fisco tiver conhecimento (seja por declaração do próprio contribuinte seja por algum procedimento fiscal) estará amparado pelo instituto da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, devendo ser exonerada a penalidade.

Vejamos em que hipótese podemos enquadrar o caso concreto.

No caso concreto, fica claro que o contribuinte declarou recolhimentos de estimativas a menor de IRPJ e CSLL nos meses de janeiro a junho de 2009. Porém, ao mesmo tempo, é reconhecido pela própria autoridade de **origem que houve o recolhimento do valor total**, inclusive com juros, no final do exercício referente ao período de 2009 (2010), conforme se pode observar nas datas indicativas dos comprovantes de arrecadação (efls.217/237), todas realizadas antes do procedimento fiscal, nos códigos 2362 e 2484, conforme amostra de comprovantes abaixo.

Comprovante de Arrecadação

Comprovamos que consta, nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, registro de arrecadação de receitas federais com as características abaixo:

Contribuinte:	EXPANSION TRANSMISSAO DE ENERGIA ELETRICA S/A
Número de inscrição no CNPJ:	04.100.850/0001-12
Data de Arrecadação:	27/02/2009
Banco / Agência Arrecadadora:	008 / 1096
Número do Pagamento:	5468363291-3
Período de Apuração:	31/01/2009
Data de Vencimento:	27/02/2009
Valor no Código de Receita 2362 :	97.938,33
Valor Total:	97.938,33

Comprovante emitido às **19:53:40** de **07/07/2011** (horário de Brasília), sob o código de controle **4141.c767.b100.7eea.8291.e2f8.cef3.9fe0**

Comprovante de Arrecadação

Comprovamos que consta, nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, registro de arrecadação de receitas federais com as características abaixo:

Contribuinte:	EXPANSION TRANSMISSAO DE ENERGIA ELETRICA S/A
Número de inscrição no CNPJ:	04.100.850/0001-12
Data de Arrecadação:	27/02/2009
Banco / Agência Arrecadadora:	008 / 1096
Número do Pagamento:	5468363301-4
Período de Apuração:	31/01/2009
Data de Vencimento:	27/02/2009
Valor no Código de Receita 2484 :	84.418,10
Valor Total:	84.418,10

Comprovante emitido às **19:54:49** de **07/07/2011** (horário de Brasília), sob o código de controle **cdbb.96d5.8407.d1bf.7a71.e956.bff7.7454**

A autenticidade deste comprovante deverá ser confirmada na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>

Comprovante emitido com base no ADE Conjunto Cotec/Corat nº 02, de 07 de novembro de 2006.

Assim, houve o recolhimento integral dos valores referentes a IRPJ e CSLLs, conforme reconhecido pela própria autoridade de origem em TVF.

Em todos os comprovantes, pode-se constatar **recolhimento em período anterior ao procedimento fiscal** adotado pela autoridade de origem.

Porém, não houve a correta declaração (mais especificamente, a correção da DIPJ 2010 referente ao ano calendário de 2009 e da DCTF). Tanto é que a própria autoridade fiscal autorizou expressamente a recorrente a proceder à retificação das declarações nos exatos termos do recolhimento realizado a maior no final do exercício, e estritamente nos limites destes.

Tal circunstância, no entanto, não impediu a autoridade de origem de lançar a multa isolada por considerar que, mesmo que o tributo tenha sido pago em sua integralidade, subsistiria a infração prevista no art. 44, II, da Lei 9430 (falta de recolhimento de estimativas que gera multa isolada).

Porém, é importante consignar: o contribuinte recolheu o valor total, com antecedência e, somente **depois** fez o ajuste nas declarações, motivado por procedimento fiscal **também posterior** ao recolhimento dos valores devidos.

A meu ver, portanto, resta caracterizada a denúncia espontânea, nos termos exatos da Súmula CARF n. 31:

Súmula CARF nº 31

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

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. (Súmula revisada conforme [Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018](#)). (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-97094, de 18/12/2008 Acórdão nº 106-16761, de 23/01/2008 Acórdão nº 2802-00136, de 21/09/2009 Acórdão nº 9303-00.164, de 11/08/2009 Acórdão CSRF/04-01.176 de 04/11/2008

Sobre situação similar já se manifestou a Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento, no acórdão n. 1201-003.169 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, no voto vencedor proferido pelo então Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto:

Vale destacar que o instituto da denúncia espontânea está previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

“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 depende 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.

A meu ver, o cerne da denúncia espontânea consiste na espontaneidade do pagamento do tributo devido e do respectivo juro correspondente. Ou seja, caso o contribuinte declarasse o montante do tributo devido antes de seu pagamento (débito declarado e não pago), não haveria possibilidade de aproveitamento do instituto da denúncia espontânea. Por decorrência lógica, a declaração do débito há de ser sempre posterior ao seu recolhimento para que o contribuinte faça jus ao uso do instituto da denúncia espontânea. Em que pese o contribuinte pudesse até declarar o débito (mediante retificação da obrigação acessória) no mesmo dia em que recolheu o tributo com juros, me parece mais prudente que ele venha retificar a declaração a partir do dia posterior ao do pagamento, até como forma de garantir que o pagamento foi efetuado e compensado. Nesse sentido, considerando que no caso concreto o contribuinte efetivamente recolheu o tributo devido acrescido de juros antes daquele tributo ter sido declarado às autoridades fiscais, trata-se de caso de aplicação do instituto da denúncia espontânea, ainda que o contribuinte não tenha retificado qualquer declaração. Ainda no caso concreto, a multa isolada somente foi lançada em virtude da não aceitação pelas autoridades fiscais do uso do instituto da denúncia espontânea pelo contribuinte, de modo que o reconhecimento da denúncia espontânea implica também a sua exoneração.

Além disso, pode-se observar também que a autoridade de origem (conforme TVF) utilizou o seguinte racional para aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas:

A Estimativa mensal foi introduzida pela lei nº 9.430, de 1996, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real anual, na forma como dispõe o art. 22da referida lei. O inciso IV do § 19do art. 44 da mesma lei determinava a aplicação de multa isolada de 75% no caso da pessoa jurídica que, sujeita ao pagamento por estimativa, deixa de fazê-lo. Essa multa isolada tinha sido reduzida para 50% do valor da Estimativa não paga, por força do art. 18 da MP nº 2303, que vigorou no período de 29 de junho a 27 de outubro de 2006, data em que a MP ficou sem eficácia (mesma MP do Paex), mas pela Lei nº 11.488, de 15.6.2007 (conversão da MP nº 351/2007), art. 14, essa alíquota retornou ao patamar de 50%, nos casos de aplicação de multa isolada (art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996). Essa

penalidade reduzida (50%) se estende aos fatos pretéritos, cabendo ainda redução de 50% do valor lançado quando o pagamento for efetuado no prazo legal de impugnação. **Dessa forma, verificada a insuficiência ou falta de pagamento, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício aplicada isoladamente sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, mesmo na hipótese da pessoa jurídica haver apurado prejuízo no balanço encerrado em 31 de dezembro, ou na data de encerramento de suas atividades, nos termos do inciso II do art. 14, da Lei 11.488/07.**

Contudo, tal entendimento não deve prevalecer, já que a Súmula CARF n. 82 indica que, após o encerramento do ano-calendário, é incabível o lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas:

Súmula CARF nº 82

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-96353, de 17/10/2007 Acórdão nº 105-16808, de 05/12/2007
Acórdão nº 108-08933, de 27/07/2006 Acórdão nº 107-09125, de 12/09/2007
Acórdão nº 103-22842, de 24/01/2007 Acórdão nº 101-96683, de 17/04/2008
Acórdão nº 105-17057, de 30/05/2008.

Assim, por qualquer caminho que se olhe, o que importa é: se o contribuinte antecipou o pagamento com juros e declarou (após ou imediatamente) ao fisco, o que atrai a denúncia espontânea.

Sendo **precisamente essa a hipótese dos autos**, entendo que deve ser dado provimento ao recurso voluntário para afastar as multas isoladas de IRPJ e de CSLL referentes ao período analisado, por restar configurada a denúncia espontânea.

Conclusão

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz