



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13888.913727/2011-23
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-003.735 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente TETRA PAK LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1999

RECOLHIMENTO EXTEMPORÂNEO. MULTA MORATÓRIA.

Restando comprovado que a contribuinte, antecipadamente a qualquer procedimento fiscal, procedeu à apuração e pagamento de tributos, legítimo seu direito de pleitear a restituição das multas moratórias incidentes sobre mencionados recolhimentos, ainda que feitos a destempo, posto que ao abrigo da espontaneidade prevista no artigo 138, do CTN, conforme sólida jurisprudência firmada pelo STJ, em sede de recurso repetitivo (Recurso Especial nº. 962.379 RS - 2007/01428689 - Trânsito: 30/04/2009), sendo tal dispositivo aplicável inclusive aos casos em que o sujeito passivo efetua o pagamento do débito antes de constituí-lo previamente em DCTF.

Direito creditório que se reconhece.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves, substituído pelo Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente Convocado).

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente

(assinado digitalmente)

Processo nº 13888.913727/2011-23
Acórdão n.º **1402-003.735**

S1-C4T2
Fl. 132

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Paulo Mateus Ciccone, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado), Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente Convocados) e Edeli Pereira Bessa (Presidente). Ausente o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, substituído pelo Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

De sua parte, a DRJ/RPO, depois de afastar as inúmeras arguições de nulidade presentes na MI, de forma unânime decidiu pela inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea ao caso concreto, indeferindo o pedido e mantendo o DD.

Excertos do voto condutor mostram a linha adotada pelo Julgador *a quo* (fls. 61/67) (destaques no original):

“No presente caso, o interessado efetuou, em 05/04/1999, pagamento de DARF no valor de 400.406,44, relativo à IRPJ (código de receita: 2430) apurado(a) em 31/12/1998 e com vencimento em 31/03/1999. O referido débito foi declarado em DCTF original, transmitida em 14/05/1999 (fls. 55/56).

O recolhimento efetuado compõe-se de principal, no valor de R\$ 374.071,80, e de multa de mora, no valor de R\$ 1.234,43. Assim, por entender que realizou a denúncia espontânea do débito tributário e que o valor relativo à multa de mora foi indevido, transmitiu o PER/DCOMP ora em exame para pleitear tão somente a restituição do valor da multa de mora.

O cerne da questão, portanto, resume-se no direito (ou não) de restituição da multa moratória, incidente sobre tributo sujeito a lançamento por homologação, fundado na alegação de denúncia espontânea.

Com efeito, cumpre observar que a multa de mora, quando do recolhimento com atraso de tributos e contribuições federais, sempre foi exigida por expressa determinação legal.

Primeiramente, o Decreto-lei nº 1.736/1979, em seu art. 1º, determinava multa de mora de 30% para débitos não pagos no seu vencimento (ou 15% se o débito fosse pago até o último dia útil do mês calendário subsequente ao do seu vencimento).

(...)

Em 1986, o Decreto-Lei nº 2.287 trouxe a seguinte redação ao referido artigo:

(...)

Posteriormente, a Lei nº 8.383/1991 estabeleceu em seu artigo 59 e parágrafos:

(...)

A Lei nº 8.981/95 trouxe, em seu artigo 84, a seguinte redação:

(...)

Com a publicação da Lei nº 9.430/1996, o retrocitado art. 84 foi objeto de alterações pelo artigo 61, porém apenas quanto ao percentual a ser aplicado e o momento da aplicação, in verbis:

(...)

Dessa forma, atualmente, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, os débitos não recolhidos no vencimento estão sujeitos à incidência da multa moratória, que se destina a compensar a União pelo atraso no pagamento do que lhe era devido.

Além do mais, como se demonstrará a seguir, o comando do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN) não ampara a situação sob exame, pois não há que se cogitar de denúncia espontânea, quando o tributo pago em atraso foi declarado regular e tempestivamente pelo contribuinte em sua DCTF-original.

(...)

Identifica-se aí, portanto, que a denúncia espontânea somente é aplicável nos casos em que, tendo sido o tributo, sujeito a lançamento por homologação, declarado e pago na data de seu vencimento, o contribuinte verifica que os dados de sua declaração mostram-se incorretos e os retifica antes de qualquer procedimento administrativo fiscal, resultando, dessa retificação, diferença a maior a pagar, o que deve ser feito concomitantemente à apresentação da declaração retificadora.

(...)

Ou seja, o instituto da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração/atividade desconhecida por parte do Fisco, não tendo aptidão para afastar a multa de mora decorrente da mera inadimplência, configurada na hipótese de pagamento realizado fora do prazo, de tributos que ainda não foram declarados pelo sujeito passivo.

Assim, para se configurar a denúncia espontânea é imprescindível a verificação da data em que foi feita a retificação da declaração e aquela em que se deu o pagamento.

(...)

No caso dos autos, o débito em questão venceu no dia 31/03/1999 e o pagamento intempestivo se deu no dia 05/04/1999, ou seja, antes do prazo regulamentar para apresentação da DCTF-original, que ocorreu exatamente no dia 14/05/1999, dentro do prazo fixado no § 2º, do art. 2º da IN SRF nº 126/98.

Nesta hipótese, não há que se falar em ocorrência de denuncia espontânea de débito pago após o vencimento, mas antes do prazo regulamentar para apresentação da DCTF-original, pois não houve inovação da atividade do contribuinte passível de denuncia espontânea.

(...)

Portanto, do que restou examinado até agora e partindo-se do fato in concreto de que o contribuinte recolheu o tributo a destempo e, posteriormente, declarou, dentro do prazo regulamentar da DCTF-original, o seu débito, constituindo o crédito tributário em favor do Fisco, a conclusão é da incidência da multa de mora”.

O acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 05/04/1999

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. AUSÊNCIA DE PRÉVIA DECLARAÇÃO ORIGINAL. DÉBITO DECLARADO REGULARMENTE E PAGO FORA DO PRAZO DE VENCIMENTO. MULTA DE MORA. EXIGÊNCIA.

A denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados regularmente pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco.

*Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 05/04/2013 (fls. 72) da decisão de 1º Piso, a contribuinte acostou recurso voluntário (fls.74/85) em 30/04/2013 no qual rebateu pontualmente as colocações do acórdão recorrido, ratificou o que já havia esposado na manifestação de inconformidade e destacou adicionalmente:

- a) ser incabível a alegação do acórdão recorrido de que tendo o tributo sido pago com atraso, mas antes da entrega da DCTF original o pagamento espontâneo não se configuraria porque o débito não havia ainda sido constituído;
- b) ter a decisão de origem procedido a ilegítima interpretação restritiva ao direito de contribuinte que, de boa fé, “*atendeu a todos os requisitos conformadores da denúncia espontânea, recolhendo integralmente o tributo devido, acrescido dos juros de mora, ates de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória*” (RV – fls. 80);
- c) que a linha adotada pela DRJ fere frontalmente a posição da própria Receita Federal expressa na Nota Técnica 01 – COSIT, de 18/01/2012 que reconhece expressamente que “*o benefício da denúncia espontânea é aplicável inclusive nos casos em que o pagamento está desacompanhado da entrega da DCTF*”;
- d) ter havido reconhecimento da decisão combatida de que o pagamento da multa de mora foi efetuado antes mesmo da entrega da DCTF original e, assim, não haveria o que se discutir acerca do direito da repetição destes valores;
- e) que o CARF “*vem afastando a aplicação da multa de mora nos casos em que o contribuinte tenha realizado a denúncia espontânea do débito*” (RV fls. 84);
- f) ao final, pede o provimento de seu recurso.

Processo nº 13888.913727/2011-23
Acórdão n.º **1402-003.735**

S1-C4T2
Fl. 137

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 05/04/2013 – fls. 72 - por decurso de prazo de quinze dias após a disponibilização do Acórdão da DRJ através da Caixa Postal, Módulo e-CAC do Site da Receita Federal, conforme informado pela autoridade preparadora) e protocolização da peça recursal em 30/04/2013 – fls. 74), sua representação está corretamente formalizada (fls. 86/88) e os demais pressupostos exigidos para admissibilidade foram atendidos, de modo que o recebo e dele conheço.

A discussão trazida cinge-se em definir se a recorrente teria direito a repetir-se de indébito que diz possuir contra a Fazenda Pública, relativo a multa de mora incluída em pagamento a destempo de tributos federais e realizado antes de qualquer procedimento fiscal, caracterizando, no seu pensar e com suporte no artigo 138, do CTN, recolhimento espontâneo e passível de restituição.

O direito creditório buscado tem origem no pagamento feito pela recorrente em 05/04/1999 relativamente a IRPJ apurado em 31/12/1998 e cujo vencimento regulamentar, com acréscimo apenas da SELIC ocorreu em 31/03/1999.

Como o adimplemento fez-se em 05/04/1999, após o prazo citado, incidiu multa moratória, além dos juros, estando os referido valores assim decompostos:

- | | |
|-------------|----------------------------------|
| ➤ Principal | R\$ 374.071,80 |
| ➤ Multa | R\$ 1.234,43 (objeto da demanda) |

Por entender que realizou a denúncia espontânea do débito tributário e que o valor relativo à multa de mora foi indevido, transmitiu o PER/DCOMP ora em exame para pleitear tão somente a restituição do valor da multa de mora.

Em primeira análise a unidade de origem indeferiu o pleito por entender que, em relação ao valor “*pleiteado no PER/DCOMP: 1.234,43*” considerando as “*características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado*”, teriam sido “*localizados um ou mais pagamentos abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição*” (DD - fls. 45).

Com a MI, os autos subiram à apreciação da 6ª Turma da DRJ/RPO que, seguindo alinha adotada pela DRF/Piracicaba, negou provimento à referida manifestação, apontando basicamente que “*o comando do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN) não ampara a situação sob exame, pois não há que se cogitar de denúncia espontânea, quando o tributo pago em atraso foi declarado regular e tempestivamente pelo contribuinte em sua DCTF-original*”; que, “*para se configurar a denúncia espontânea é imprescindível a verificação da data em que foi feita a retificação da declaração e aquela em que se deu o pagamento*”; que, “*no caso dos autos, o débito em questão venceu no dia 31/03/1999 e o pagamento intempestivo se deu no dia 05/04/1999, ou seja, antes do prazo regulamentar para apresentação da DCTF-original, que ocorreu exatamente no dia 14/05/1999, dentro do prazo fixado no § 2º, do art. 2º da IN SRF nº 126/98*”; e, que, “*nesta*

hipótese, não há que se falar em ocorrência de denúncia espontânea de débito pago após o vencimento, mas antes do prazo regulamentar para apresentação da DCTF-original, pois não houve inovação da atividade do contribuinte passível de denúncia espontânea”.

Já a recorrente veementemente discorda desta posição pontuando inexistir divergência de que o tributo tenha sido pago com atraso, mas foi realizado “antes mesmo de ter sido entregue a sua DCTF original e, portanto, antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização” (RV – fls. 79).

Inexistindo preliminares e postos os fatos, passo ao mérito.

Rememorando e resumindo a lide:

1. a interessada efetuou pagamento de DARF a destempo, acrescido da multa de mora (incontroverso);
2. referido débito foi declarado em DCTF, transmitida em data posterior ao pagamento;
3. o recolhimento efetuado compõe-se de principal mais a multa de mora;

O cerne questão, portanto, resume-se no direito (ou não) de restituição da multa moratória, incidente sobre tributo sujeito a lançamento por homologação, fundado na alegação de denúncia espontânea.

Como sabido, prescreve referido dispositivo 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.

Reproduzo a seguir, a Súmula nº 360, de 2008, do STJ:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/08/2008, DJe 08/09/2008)

Pois bem, após inúmeros debates nos foros administrativos e judiciais, longos artigos doutrinários e a evolução da jurisprudência, o STJ, firmou entendimento na sistemática do artigo 543-C do CPC de 1973 (artigo 1036, CPC/2015), conforme expresso no RECURSO ESPECIAL nº 1.149.022- SP, assim ementado:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022- SP (2009/0134142-4)
RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE: BANCO PECÚNIA S/A ADVOGADO : SERGIO FARINA FILHO E OUTRO(S) RECORRIDO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL) PROCURADOR: PROCURADORIA-

GERAL DA FAZENDA NACIONAL 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 543C, 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. (gn)

Data vênua ao entendimento esposado pela decisão recorrida, faço uma leitura diferente do quanto expresso na decisão do STJ.

Olhando rapidamente para o texto ementado, pode-se chegar à apressada conclusão de que a **denúncia espontânea** a que alude o artigo 138 somente se caracterizaria nos casos em que o contribuinte, **após** efetuar a declaração do débito tributário (constituindo-o, pois) e efetuar o respectivo pagamento, retifica tal declaração (antes de qualquer procedimento fiscal) noticia a existência de diferença e a recolhe *in acto*.

Na verdade, o que o REsp alinhou em seu âmago é que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o procedimento do contribuinte de apurar e recolher o montante devido, ainda que a destempo, abriga-se ao manto do artigo 138 do CTN no que tange à multa, diga-se, se houver recolhimento – acompanhado, claro, dos juros e eventual correção – do valor do débito ANTES de uma ação fiscalizadora e de sua declaração formal ao Fisco, a espontaneidade restará caracterizada, por isso, inexigível a penalização pecuniária.

É o que deflui do item 5, da ementa (com destaques acrescidos):

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.**"*

Nesse cenário e em singela síntese, seriam seis as situações possíveis de espontaneidade (sempre considerando tratar-se de procedimento antecedente a qualquer ação fiscal):

- a) o contribuinte declara o valor devido e procede ao recolhimento a destempo do montante apurado;

- b) o contribuinte declara o valor devido e procede ao recolhimento do montante apurado no mesmo ato (concomitante);
- c) o contribuinte recolhe previamente o valor apurado e só depois o declara em DCTF;
- d) o contribuinte recolhe o valor apurado e não o declara em DCTF;
- e) o contribuinte declara o débito a menor, não paga o valor declarado e depois retifica a DCTF e paga integralmente o débito;
- f) o contribuinte compensa o débito, pela apresentação de DCOMP.

No primeiro deles (“a”), tem-se a situação clássica de entrega de DCTF e recolhimento além do prazo fixado, **não havendo se falar em espontaneidade**. Neste caso, a multa moratória é devida normalmente.

Nas hipóteses dos itens “d” e “e”, **igualmente inexistente espontaneidade**, no primeiro caso o pagamento sem a constituição do crédito tributário poderá vir a ensejar no futuro um eventual pedido de restituição (repetição de indébito) por suposto pagamento indevido, já que o crédito tributário não estará constituído e nem se tem notícia do que se está recolhendo sob o manto da “espontaneidade”. Na situação da letra “e”, a entrega da DCTF e o não pagamento no prazo fixado excluem a espontaneidade pretendida, ainda que posteriormente a declaração seja retificada, significando, em última análise, *mutatis mutandis*, um retorno à situação fática descrita em “a”.

Acerca da situação descrita em “f”, compensação, a literalidade do artigo 138, do CTN, **exclui a pretensa espontaneidade**: “*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*”, o que remete, automaticamente, ao artigo 156, I, do mesmo Código (“*art. 156. Extinguem o crédito tributário, I - o pagamento*”), eliminando, de plano, a segunda alternativa (inciso II, “compensação”).

Finalmente, nos casos remanescentes (“b”, e “c”), inversamente, **a espontaneidade se revela irretocável**, no primeiro porque a declaração e recolhimento foram concomitantes; no segundo porque **houve recolhimento ANTES da própria DCTF ter sido entregue** (caso dos autos) e, na sequência, a obrigação acessória foi cumprida, permitindo o encontro de contas entre o crédito tributário constituído e sua satisfação financeira ocorrida anteriormente.

Sintetizando, além de se exigir que o débito tenha sido confessado em DCTF (antecedente ou posterior) é **preciso que haja o pagamento concomitante à entrega da DCTF ou antecedentemente a ela**, visto que, como bem alertado pela Solução COSIT nº 384, de 26/12/2014, item 25.5, é o **pagamento** que “*perfectibiliza a denúncia*”. Junte-se a isso, por óbvio, que o contribuinte não poderá estar sob fiscalização em relação à infração (art. 138, I, do Códex).

E é nesse trilho que seguem os atuais julgados do STJ (culminando com o REsp nº 1.149.022, no rito do art. 543-C do CPC) e do CARF que, adotando tal linha, não

fixam a existência de declaração (precedente, simultânea ou posterior) como requisito para configurar a espontaneidade, mas para afastá-la, quando essa é anterior ao recolhimento.

Desse modo, *contrario sensu*, é o que o item 2 da ementa aponta, ao definir que 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*”, o que, por elementar raciocínio linguístico significa que **nos casos em que o contribuinte, antes mesmo de apresentar a DCTF, efetua o recolhimento, estará amparado pela espontaneidade, mais não fosse porque, muitas vezes (e no caso presente este fato é incontestável), o prazo de entrega da DCTF é posterior à data do recolhimento!**

Ademais, ao efetuar o recolhimento de um tributo cujo crédito tributário ainda não estiver constituído, automaticamente o contribuinte estará fazendo uma confissão de dívida, como assente no Acórdão do REsp nº 1.149.022- SP, item 5, “*no caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças (...) e prontamente recolheu esse montante devido. (...) 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*”.

Então, retornando ao caso concreto:

➤ Data do Fato Gerador	31/12/1998
➤ Data do vencimento regulamentar do tributo	31/03/1999
➤ Data do Recolhimento	05/04/1999
➤ Data fixada pela RFB para entrega da DCTF	<u>14/05/1999</u>

Ou seja, **quando do vencimento e depois do pagamento, o prazo para entrega da DCTF ainda demoraria em torno de 45 dias para ocorrer**, tudo conforme previsto pelo art. 2º, § 2º, da IN (SRF) nº 126/98, *verbis*:

Art. 2º A partir do ano-calendário de 1999, as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar, trimestralmente, a DCTF, de forma centralizada, pela matriz.

§ 1º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, serão considerados os trimestres encerrados, respectivamente, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

§ 2º A DCTF deverá ser entregue na unidade da Secretaria da Receita Federal - SRF da jurisdição fiscal da pessoa jurídica, até o último dia útil da primeira quinzena do segundo mês subseqüente ao trimestre de ocorrência dos fatos geradores.

Dizendo claramente, nem que a contribuinte quisesse, poderia apresentar a DCTF!

Situação reconhecida pela própria decisão recorrida: “no caso dos autos, o débito em questão venceu no dia 31/03/1999 e o pagamento intempestivo se deu no dia 05/04/1999, ou seja, antes do prazo regulamentar para apresentação da DCTF-original, que ocorreu exatamente no dia 14/05/1999, dentro do prazo fixado no § 2º, do art. 2º da IN SRF nº 126/98”.

É nessa linha que o STJ, em julgado em tudo semelhante ao caso aqui apreciado, caminhou, com a Relatoria do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES:

“Correto é o entendimento esposado pelo Ministro Carlos Fernando Mathias e consolidado por esta Corte, ao “não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte, declara a dívida mas efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente”.

Porém, considerando as declarações apresentadas pela ora embargante, conclui-se pelo parcial acolhimento de sua pretensão.

De fato, constam dos documentos apresentados às fls. 41/44, referentes ao período de apuração do 1º trimestre de 2001, os comprovantes de pagamentos realizados em 9 de abril de 2001 e declarados ao Fisco, tão-somente, em 15 de maio do mesmo ano, conforme o certificado à fl. 44.

Por esta análise, pode-se concluir pela configuração da denúncia espontânea, uma vez que o pagamento foi realizado a destempo, mas declarado em momento posterior”. (STJ, 2ª Turma, EDcl no REsp nº 1.025.964/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 17.08.2009). (destaques acrescidos).

Decisão com a ementa abaixo reproduzida:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO EM ATRASO EFETUADO EM MOMENTO ANTERIOR À ENTREGA DA DCTF. MULTA MORATÓRIA. NÃO-CABIMENTO. PARCIAL ACOLHIMENTO.

1. Correto é o entendimento esposado pelo Ministro Carlos Fernando Mathias e consolidado por esta Corte, ao “não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte, declara a dívida mas efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente”.

2. Os pagamentos referentes ao período de apuração compreendido no 1º trimestre de 2001 foram realizados em 9 de abril de 2001 e declarados ao Fisco, tão-somente, em 15 de maio do mesmo ano. Dessa forma, pode-se concluir pela configuração da denúncia espontânea, uma vez que o pagamento foi realizado a destempo, mas a declaração foi entregue em momento posterior. (negritou-se).

Nesse cenário, em que a contribuinte realiza o pagamento do tributo em atraso acompanhado da multa de mora antecedentemente à entrega da DCTF correspondente, o próprio Órgão Tributário, no caso, a Receita Federal do Brasil, adota o entendimento

manifestado na Nota Técnica COSIT nº 19, de 12 de junho de 2012², que em suas conclusões, assim se manifesta:

5. Em consequência, conclui-se:
- a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;
- b) que **se considera ocorrida a denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:
- b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011;
- b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011;
- c) **não se considera ocorrida denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:
- c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;
- c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado;
- c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;
- c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo;
- d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item “b” acima devem ser analisados com base no entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN nºs 4 e 8, de 2011.

Rememorando, no caso tratado a contribuinte efetuou o recolhimento em 05/04/1999 e a DCTF, por determinação da própria Administração Tributária (art. 2º, § 2º, da IN (SRF) nº 126/98), só pôde ser entregue em 14/05/1999, de modo aqui se está, claramente e mais não fosse pelos argumentos já expendidos, diante da situação listada no item **b1 da novel Nota Técnica COSIT nº 19**, já trazida, mas novamente reproduzida, agora em destaque:

- “Em consequência, conclui-se:
- (...)
- b) que se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:
- b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011;**

² Em diversas ocasiões em seu recurso voluntário e em petição juntada posteriormente a recorrente suscita a aplicação da Nota Técnica 01 COSIT, de 18.01.12. Todavia, registre-se, referida Nota Técnica foi expressamente revogada pela posterior Nota Técnica 19 – Cosit, de 12/06/2012, que em seu item “a”, prescreve: “*em consequência, conclui-se: a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012*”, de forma que o pedido perdeu fundamento. De qualquer modo, como citado no voto, a Nota Técnica subsequente acabou por lhe ser favorável e aproveitar.

A dizer, o recolhimento terá que ser feito antecipadamente à declaração, ou seja, quando a DCTF for enviada, constituindo o crédito tributário, este estará automática e concomitantemente extinto pelo pagamento (art. 156, I, do CTN).

Resumindo, o débito foi declarado em DCTF no dia 14/05/1999 e o pagamento intempestivo deu-se no dia 05/04/1999, ou seja, a recorrente pagou tributo com atraso mas antes de o declarar em DCTF, restando caracterizada a situação descrita no item “b1” acima, ou seja, o tributo confessado em DCTF (posteriormente entregue) teve a sua exigibilidade extinta por pagamento em data anterior à apresentação da declaração.

Portanto, do que restou examinado até agora e partindo-se do fato *in concreto*, a iniciativa da contribuinte (que não estava sob ação fiscal) de promover o recolhimento a destempo de tributo, antes de sua declaração, caracteriza a denúncia espontânea a que alude o artigo 138, do CTN e, portanto, patente a inexigibilidade da multa de mora.

Pacífica a jurisprudência do Colegiado, inclusive em nível de Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Acórdão CSRF nº 9101-001.815, de 20/11/2013

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO

Entende-se por denúncia espontânea aquela que é feita antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento da infração, ou antes, do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração denunciada. Se o contribuinte, espontaneamente e antes do início de qualquer procedimento fiscal relacionado com a infração, denuncia o ilícito cometido, efetuando, se for o caso, concomitantemente, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ficará excluído da responsabilidade pela infração à legislação tributária. Ou seja, não poderá ser dele exigida a multa de mora ou de ofício. (Acórdão CSRF nº 9101-001.815, de 20/11/2013)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO EXIGIDO DE OFÍCIO OU CONFESSADO EM GFIP E NÃO RECOLHIDO. IMPOSSIBILIDADE.

O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, somente exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora, quando o tributo devido for pago, com os respectivos juros de mora, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização e em momento anterior à entrega de DCTF, GFIP ou outra declaração que tenha a função de confissão de dívida (Resp nº 1.149.022, julgado nos termos do art. 543C, do CPC). Por força do art. 62, § 2º, do Anexo II, do RICARF, a citada decisão do STJ deve ser reproduzida nos julgamentos dos recursos no âmbito do CARF. (Acórdão CSRF nº 9202-007.492, de 30/01/2019)

Processo nº 13888.913727/2011-23
Acórdão n.º **1402-003.735**

S1-C4T2
Fl. 147

Diante de todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório de R\$ 1.234,43 – valor original - homologando as compensações até o limite do referido direito creditório ora reconhecido.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone