



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.913737/2011-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.965 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrente TETRA PAK LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DÉBITO DECLARADO
REGULARMENTE E PAGO A DESTEMPO. INEXISTÊNCIA.
DIREITO CREDITÓRIO. NÃO RECONHECIMENTO.**

Somente recolhimentos espontâneos realizados antes de qualquer procedimento fiscal e que não tenham sido previamente declarados em DCTF é que são albergados pela denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional. Nos termos da Súmula STJ nº 360, aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo, não se aplicam o benefício da denúncia espontânea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Retorna o processo supra à apreciação do Colegiado depois de cumprida a diligência determinada pela Resolução nº 1402-000.801, sessão de 19/02/2019 (fls. 131/143).

Como já relatado na ocasião, está-se diante de recurso voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 6ª Turma da DRJ/RPO em sessão de 25 de fevereiro de 2013 (fls. 56/64)¹ que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada e manteve o Despacho Decisório proferido pela Unidade de Origem – DRF/Piracicaba (fls. 50/52) que indeferiu o pedido de restituição da interessada por entender incidente a multa moratória nos recolhimentos efetuados a destempo, não se configurando, nos autos, a espontaneidade do recolhimento.

Em rápidas linhas, o pleito da recorrente visou repetir-se de indébito que entendeu ter ocorrido em face do recolhimento, a destempo, de tributo vencido em 31/03/1999 e adimplido em 09/05/2001, gerando multa moratória de R\$ 27.651,90 e que, no pensar da interessada, por se tratar de pagamento feito de forma espontânea e sem ação fiscal prévia, ainda que fora do prazo regulamentar, restaria caracterizada a espontaneidade de que cuida o artigo 138, do CTN, motivo pelo qual a multa não seria exigível.

Entretanto, quando da emissão do Despacho Decisório (fls. 50), foi identificada a “inexistência de crédito”, conforme abaixo se vê:

 MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DRF PIRACICABA		DESPACHO DECISÓRIO Nº de Rastreamento: 013554153 DATA DE EMISSÃO: 02/12/2011	
1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO			
CPF/CNPJ 61.528.030/0001-60	NOME/NOME EMPRESARIAL TETRA PAK LTDA		
2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP			
PER/DCOMP 07414.19049.310304.1.2.04-0816	DATA DA TRANSMISSÃO 31/03/2004	TIPO DE CRÉDITO Pagamento Indevido ou a Maior	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 13888-913.737/2011-69
3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL			
Valor do crédito pleiteado no PER/DCOMP: 27.651,90 A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.			
Características do DARF discriminado no PER/DCOMP			
PERÍODO DE APURAÇÃO 08/08/1980	CÓDIGO DE RECEITA 2430	VALOR TOTAL DO DARF 225.044,98	DATA DE ARRECADAÇÃO 09/05/2001
UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP			
NÚMERO DO PAGAMENTO	VALOR ORIGINAL TOTAL	PROCESSO(PR)/ PERDCOMP(PD)/ DÉBITO(DB)	VALOR ORIGINAL UTILIZADO
2955067098	225.044,98	Pr: 13838.000053/99-89	225.044,98
VALOR TOTAL			225.044,98
Diante da inexistência do crédito, INDEFIRO o Pedido de Restituição. Enquadramento legal: Art. 165 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).			

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

Irresignada, apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 2/14) onde teceu considerações acerca da interpretação do art. 138 do CTN, no intuito de demonstrar não ser cabível a aplicação de penalidade sob qualquer título nos casos de denúncia espontânea (trouxe doutrina e jurisprudência) e o direito a repetir-se da multa moratória incluída no recolhimento que realizou em 09/05/2001.

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. 60/64) (destaques no original):

“No presente caso, o interessado efetuou, em 09/05/2001, pagamento de DARF no valor de 225.044,98, 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 transmitida em 14/05/1999 (fls. 54/55).

O recolhimento efetuado compõe-se de principal, no valor de R\$ 138.259,50, e de multa de mora, no valor de R\$ 27.651,90. 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 n.º 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 n.º 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, o comando do artigo 138 do CTN, **não ampara a situação sob exame, pois não há que se cogitar de denúncia espontânea, quando o tributo pago em atraso já havia sido anteriormente confessado em DCTF.***

Convém ressaltar que o instituto da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração desconhecida por parte do Fisco e não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo.

A respeito do assunto, o Superior Tribunal de Justiça vem decidindo no sentido de que, dentre outros, a DCTF é instrumento hábil para a constituição do crédito tributário, sendo desnecessário, por conseguinte, qualquer outro ato do Fisco, nos termos da Súmula n.º 436, abaixo transcrita:

(...)

Partindo desse ponto de vista, o referido Tribunal entende não caber a exclusão da multa de mora nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação e já declarados em DCTF.

Nessa linha, destacam-se alguns trechos do Resp n.º 738.397-RS, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, da 1ª Turma, STJ:

(...)

Pacificando esse entendimento, qual seja, a impossibilidade de pagamento em atraso, sem multa de mora, de débitos declarados em DCTF, sob o pálio do art. 138 do CTN, o próprio STJ editou a Súmula de n.º 360, de seguinte teor:

(...)

*No caso dos autos, o débito em questão foi declarado em DCTF no dia 14/05/1999 e o pagamento intempestivo se deu no dia 09/05/2001, ou seja, o contribuinte pagou tributo com atraso que já havia sido anteriormente confessado em DCTF. Nesta hipótese, não há que se falar em denúncia espontânea de débito pago após o vencimento **correspondente a crédito tributário devidamente constituído.***

*(...) Portanto, do que restou examinado até agora e partindo-se do fato in concreto, **a iniciativa do contribuinte de promover o recolhimento a destempo de tributo já declarado nada mais representa que um pagamento em atraso e não denúncia espontânea**”.*

O acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 09/05/2001

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DÉBITO DECLARADO
REGULARMENTE E PAGO FORA DO PRAZO DE VENCIMENTO.
MULTA DE MORA. EXIGÊNCIA.**

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo (Súmula STJ nº 360).

*Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 05/04/2013 (fls. 69) da decisão de 1º Piso, a contribuinte acostou recurso voluntário (fls.71/81) em 03/05/2013 no qual rebateu pontualmente as colocações do acórdão recorrido, ratificou o que já havia esposado na manifestação de inconformidade e destacou adicionalmente:

- a) ter realizado pagamento com atraso de uma parcela do IRPJ, fato gerador 31/12/1998, vencimento 31/03/1999, na data de 09/05/2001;
- b) neste pagamento, por força do pagamento extemporâneo, incidiu multa de R\$ 27.651,90;
- c) não ter providenciado a declaração em DCTF de tal valor;
- d) que “não declarou ao Fisco, antes da realização do seu pagamento, a existência do débito quitado por meio do DARF pago em 09.05.2001” (RV – fls. 76 – sublinhado no original);
- e) assim, “até aquele momento, tais valores não haviam sido constituídos ou declarados às autoridades fiscais” (ibidem);
- f) expressa que “mesmo nos casos em que o débito não tenha sido constituído pelo contribuinte por meio da entrega da sua declaração (DCTF), caso se verifique a ocorrência do pagamento do débito vencido, acrescido dos juros de mora, considera-se que o débito foi constituído pelo pagamento e que o contribuinte faz jus ao benefício da denúncia espontânea” (RV - fls. 78 – sublinhado no original);
- g) afirma que, no caso concreto, “o pagamento da multa de mora foi efetuado sem que o débito correspondente tivesse sido declarado em sua DCTF” (ibidem – fls. 79);
- h) que seu pedido vai ao encontro do que diz a Nota Técnica 01 COSIT, de 18/01/2012;

i) ao final, pede o provimento de seu recurso.

Baixados os autos em diligência, a Autoridade Fiscal juntou documentos (fls. 145/152) e elaborou Relatório de Diligência Fiscal circunstanciando o trabalho (fls. 153/157).

Cientificado da conclusão do procedimento (fls. 167), a recorrente não se manifestou (fls. 169).

É relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

Já foi atestada antes a tempestividade do RV e os demais pressupostos para sua admissibilidade.

Como visto no relatado, 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 09/05/2001 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 09/05/2001, após o prazo citado, incidiu multa moratória, além dos juros, estando os referido valores assim decompostos:

➤ Principal	R\$ 138.259,50
➤ Multa	R\$ 27.651,90 (objeto da demanda)
➤ Juros	R\$ 59.133,58
➤ Total Recolhido	R\$ 225.044,98

Por entender presente 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: 27.651,90*”, 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. 50).

Com a MI, os autos subiram à apreciação da 6ª Turma da DRJ/RPO que, seguindo a linha adotada pela DRF/Piracicaba, negou provimento à referida manifestação, apontando basicamente que “*o comando do artigo 138 do CTN, não ampara a situação sob exame, pois não há que se cogitar de denúncia espontânea, quando o tributo pago em atraso já havia sido anteriormente confessado em DCTF*”; que, “*no caso dos autos, o débito em questão foi declarado em DCTF no dia 14/05/1999 e o pagamento intempestivo se deu no dia 09/05/2001, ou seja, o contribuinte pagou tributo com atraso que já havia sido anteriormente confessado em DCTF. Nesta hipótese, não há que se falar em denúncia espontânea de débito pago após o vencimento correspondente a crédito tributário devidamente constituído*”, e que, “*a iniciativa do contribuinte de promover o recolhimento a*

destempo de tributo já declarado nada mais representa que um pagamento em atraso e não denúncia espontânea".

Já a recorrente veementemente discorda desta posição pontuando inexistir divergência de que o tributo tenha sido pago com atraso, que "o pagamento da multa de mora foi efetuado sem que o débito correspondente tivesse sido declarado em sua DCTF" (RV – fls. 79), e que seu pedido ampara-se na Nota Técnica 01 COSIT, de 18/01/2012.

Preliminarmente destaco que o aduzido pela recorrente sobre suas proposições encontrarem amparo na Nota Técnica 01 COSIT, de 18/01/2012 restou infrutífero, posto que mencionada NT foi **expressamente** CANCELADA pela subsequente Nota Técnica COSIT nº 19, de 12 de junho de 2012, item "5", letra "a".

Passo ao mérito.

Rememorando e resumindo a lide:

1. a interessada apurou diferença no valor do IRPJ de 31/12/1998 e efetuou o pagamento do DARF a destempo, acrescido da multa de mora (incontroverso);
2. a data limite para pagamento do tributo era 31/03/1999 e o recolhimento deu-se em 09/05/2011;
3. foi transmitida uma DCTF em 14/05/1999, contendo os valores relativos ao IRPJ do fato gerador 31/12/1998 (fls. 54/55);
4. o valor da diferença apurada de R\$ 138.259,50 NÃO constava como declarado na DCTF original e não há nos autos e nem na manifestação da defesa em todas as suas peças recursais, qualquer informação de que tenha sido incluído em eventual retificadora ou complementar que possa ter sido entregue;
5. 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 1.036, 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 impuntualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (gn)

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.

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.

Trazendo para o caso concreto, a recorrente, ao apurar diferença do IRPJ devido em 31/12/1998 no importe de R\$ 138.259,50, que não se encontrava declarado na DCTF entregue em 14/05/1999 e ter procedido ao seu recolhimento em 09/05/2011, deveria ter providenciado a retificação da declaração originalmente transmitida ou transmitir uma complementar, de modo a incorporar o novo valor.

Porém, pelo que consta dos autos, isto não foi feito, ao contrário é incontroverso e reconhecido pela recorrente que ela “*não declarou ao Fisco, antes da realização do seu pagamento, a existência do débito quitado por meio do DARF pago em 09.05.2001*” (RV – fls. 76 – sublinhado no original).

Manifestação que se completa quando se lê a impugnação inaugural (fls. 12/13), reproduzida abaixo:

32. Pelo exposto, resta evidenciado que a Requerente faz jus ao benefício da denúncia espontânea, diante da inexistência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada à infração e, também, da ausência de declaração ao Fisco do tributo devido e não recolhido no prazo de vencimento antes que fosse efetuado o pagamento dos valores em atraso.

Há mais, porém, quando se compulsa o recurso voluntário da recorrente no momento em que rebate a decisão recorrida, assim se posicionando (fls. 74, em reprodução fotográfica), com destaque para a manifestação presente no item 11:

10. Quanto ao mérito, o acórdão afirma que o benefício da denúncia espontânea não poderia ser aplicado no caso da Recorrente, pois, segundo o Colegiado, ela teria efetuado o pagamento do tributo após tê-lo declarado em sua DCTF original, transmitida em 14.05.1999. Confira-se breve trecho do acórdão:

"No caso dos autos, o débito em questão foi declarado em DCTF no dia 14/05/1999 e o pagamento intempestivo se deu no dia 09/05/2001, ou seja, o contribuinte pagou tributo com atraso que já havia sido anteriormente confessado em DCTF. Nesta hipótese, não há que se falar em denúncia espontânea de débito pago após o vencimento correspondente a crédito tributário devidamente constituído." [grifos nossos].

11. Nada obstante, o acórdão ora recorrido não merece prosperar, tendo em vista que os valores pagos em atraso pela Recorrente, por meio de recolhimento de DARF, não foram declarados em sua DCTF.

Ou seja, até a instrução destes autos e seu correspondente julgamento, a recorrente não havia declarado, nem na DCTF original nem em eventual retificadora, o valor questionado, o que mostra o descompasso de seu procedimento com o decidido no REsp nº 1.149.022- SP:

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.

Linha que tem a mesma direção do entendimento expresso no Ato Declaratório nº 08/11 da **PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PGFN**, fundamentado na decisão proferida nos autos do REsp citado e mediante o qual dispensou a apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante: “nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea **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), notificando a existência de diferença a maior, **cuja quitação se dá concomitantemente**”. – (destaquei).

Nesse ponto, nenhuma razão contemplaria o pleito da recorrente.

Entretanto, fundado no princípio da “busca da verdade material², e no ensinamento de Demetrius Nichele Macei³, que incisivamente pontua que, “na esfera administrativa (...), a segunda instância é tão atuante quanto a primeira, no que se refere à busca da verdade, admitindo provas e até em alguns casos a intervenção de terceiros na fase recursal para auxiliar na elucidação dos fatos”, entendi prudente converter o julgamento em diligência quando de sua primeira apreciação pelo Colegiado, o que foi feito mediante a Resolução nº 1402-000.801, de 19/02/2019, com os seguintes quesitos dirigidos à unidade de origem que jurisdiciona a contribuinte para que informasse:

² **Hely Lopes Mirelles**: “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. *Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, RT, 16ª edição, 1991, Pág. 581.

² **Lucia Valle Figueiredo**: “A verdade material é princípio específico do processo administrativo, como também o é do processo penal (princípio inquisitivo). A busca da verdade material é oposta ao princípio dispositivo, peculiar ao processo civil.” *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Malheiros, 2001, 5ª edição, Pág. 424.

³ A Verdade Material no Direito Tributário – Malheiros –SP – 03-2013 – pg. 165 - o Autor é Professor de Direito Tributário e ex-Conselheiro junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF – 1ª Seção.

- a) **se o valor da diferença do IRPJ devido em 31/12/1998 no importe de R\$ 138.259,50**, que não se encontrava declarado na DCTF entregue em 14/05/1999 e recolhido com encargos em 09/05/2011, **foi informado pela contribuinte em declaração retificadora ou complementar**;
- b) se, na data do recolhimento (09/05/2011), a contribuinte encontrava-se sob ação fiscal em relação ao referido tributo (IRPJ);
- c) do procedimento citado, deverá lavrar termo CONCLUSIVO de forma a permitir a correta instrução processual, dando ciência à contribuinte e abrindo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para que, querendo, venha a se manifestar **exclusivamente** sobre a matéria objeto da diligência, juntando documentos que entender pertinentes.
- d) transcorrido o trintídio legal, com ou sem manifestação da recorrente, os autos devem voltar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Baixados à DRF/Piracicaba/SP, os autos voltaram devidamente instruídos pela Autoridade Tributária condutora do procedimento, com a juntada de documentos (fls. 145/152), profundas pesquisas nos sistemas da RFB e em outros processos de interesse da recorrente e que com este têm vinculação material e, finalmente, elaboração de circunstanciado “Relatório de Diligência Fiscal” (fls. 153/157), impondo sua reprodução nos aspectos mais relevantes (alguns negritos foram acrescidos por este Relator, outros são do original):

2. O crédito ora em discussão foi solicitado no Pedido Eletrônico de Restituição (PER) de nº 07414.19049.310304.1.2.04-0816 (fls. 44 a 47), indeferido por meio do Despacho Eletrônico - rastreamento 013554153 (fl. 50). O indeferimento do direito creditório foi mantido pelo Acórdão nº 14-40.455 da 6ª Turma da DRJ/RPO (fls. 56 a 64).

3. O crédito pleiteado, no valor de R\$ 27.651,90, tem origem em suposto pagamento indevido ou a maior relativo ao seguinte DARF, conforme discriminado pela contribuinte no PER/DCOMP:

Darf IRPJ	
01.Período de Apuração: 08/08/1980	
CNPJ: 61.528.030/0001-60	
Código da Receita: 2430	
Nº da Referência: 000000000000000000	
Data de Vencimento: 31/03/1999	
Valor do Principal	138.259,50
Valor da Multa	27.651,90
Valor dos Juros	59.133,58
Valor Total do Darf	225.044,98
Data de Arrecadação: 09/05/2001	

(...)

5. Verifica-se, também, que a contribuinte não preencheu o número de referência, contudo tal campo existe no DARF original, tanto que consta do comprovante de pagamento obtido nos sistemas informatizados da RFB.

CONTRIBUINTE:	TETRA PAK LTDA
NR. DO CPF OU CNPJ:	61.528.030/0001-60
DATA DE ARRECADAÇÃO:	09/05/2001
BANCO:	BANCO BRADESCO S.A.
ESTABELECIMENTO :	0403
NÚMERO DO PAGAMENTO:	2955067098-8
PERÍODO DE APURAÇÃO:	08/08/1980
DATA DE VENCIMENTO:	31/03/1999
NR.REFERÊNCIA:	138380000539989
RECEITA CÓDIGO: 2430	138.259,50
RECEITA CÓDIGO: 3252	27.651,90
RECEITA CÓDIGO: 2807	59.133,58
VALOR TOTAL:	225.044,98

6. Como já indicava o P.A. (período de apuração) do DARF, o nº de referência remete ao processo administrativo de nº 13838.000053/99-89.

7. Antes de se discorrer sobre o aludido processo, cabível verificar os dados informados em DCTF, para o período de apuração do DARF ora sob estudo.

8. Para o período foram transmitidas quatro (04) DCTF: uma original e três retificadoras, pela ordem:

Nº DCTF	Data Recepção	IRPJ (Código 2430) - PA 1998 - Vencimento 31/03/1999			
		Valor Total	Parcelas	Forma Extinção	Processo/Dcomp
0000.100.1999.70026741	14/05/1999	R\$ 16.075.529,20	R\$ 13.839.639,74	Pagamento	-
			R\$ 846.751,07	Comp. Ressarc. IPI	13838.000053/99-89
			R\$ 374.071,80	Comp. Ressarc. IPI	13838.000052/99-16
			R\$ 811.087,59	Comp. Outras	10840.000745/99-53
			R\$ 203.979,00	Comp. Outras	13678.000046/99-30
0000.100.2000.50465017	04/12/2000	R\$ -	R\$ -	-	-
0000.100.2001.30829006	26/11/2001	R\$ 16.075.529,20	R\$ 13.839.639,74	Pagamento	-
			R\$ 846.751,07	Comp. Ressarc. IPI	13838.000053/99-89
			R\$ 374.071,80	Comp. Ressarc. IPI	13838.000052/99-16
			R\$ 811.087,59	Comp. Outras	10840.000745/99-53
			R\$ 203.979,00	Comp. Outras	13678.000046/99-30
0000.100.2003.81395728	28/07/2003	R\$ 15.792.632,93	R\$ 13.556.742,47	Pagamento	-
			R\$ 846.751,07	Comp. Ressarc. IPI	13838.000053/99-89
			R\$ 374.071,80	Comp. Ressarc. IPI	13838.000052/99-16
			R\$ 811.087,59	Comp. Outras	10840.000745/99-53
			R\$ 203.979,00	Comp. Outras	13678.000046/99-30

9. Informa-se, apenas para explicar a ausência de dados na Tabela, que a DCTF entregue em 04/12/2000 não apresentava débito declarado de IRPJ.

10. À exceção da DCTF sem dados de IRPJ, segundo se constata, o valor total do débito somente foi alterado (para menor) pela última DCTF entregue, contudo, a parcela que interessa para esta análise não sofreu modificação desde a DCTF original.

11. A empresa informa, desde a DCTF original, que o débito está sendo extinto por pagamentos e compensações e que a parcela de R\$ 846.751,07 está sendo compensada com crédito de IPI no âmbito do processo administrativo de nº 13838.000053/99-89, justamente aquele que consta do campo referência do DARF.

12. Neste ponto, cabível esclarecer que concomitantemente à análise deste processo, está sendo realizada diligência, também, no processo de nº 13888.913766/2011-21. Dentre as verificações e buscas realizadas para aquele caso, foi obtido o DESPACHO SESAR 10830/0067/2001 (ora copiado às fls. 149 a 152).

13. Este documento, conforme seu cabeçalho, diz respeito também ao processo 13838.000053/99-89 (do campo referência do DARF). Corroborando as informações prestadas pela empresa em DCTF, ficou claro que a parcela de R\$ 846.751,07 do débito foi, de fato, objeto de compensação pela contribuinte. Vejamos recorte do referido Despacho no tocante à relação dos débitos a serem compensados. Recortou-se apenas a linha em que o débito de interesse é indicado:

13838.000053/99-89	2430	1998	31/03/99	846.751,07
--------------------	------	------	----------	------------

Figura 3 - Extraída do Despacho SESAR 10830/0067/2001 de fls. 149 a 152.

14. O despacho é finalizado indicando que houve débitos remanescentes após a compensação e solicitando à Agência da Receita Federal em Capivari/SP que promovesse a cobrança dos mesmos. São eles:

PLANILHA 4- PROCESSOS COM DÉBITOS REMANESCENTES				
Nº do processo	DÉBITO REMANESCENTE			
	Tributo	P/E	Vencimento	Valor - R\$
13838.000052/99-16	2362	06/99	30/07/99	100.599,60
13838.000053/99-89	2430	1998	31/03/99	138.259,50

Figura 4 - Extraída do Despacho SESAR 10830/0067/2001 de fls. 149 a 152.

15. Portanto, da parcela compensada de R\$ 846.751,07 no âmbito do processo nº 13838.000053/99-89, restou ainda em cobrança o valor de R\$ 138.259,50.

16. O citado Despacho data de 30/03/2001. **O pagamento em questão, que é a origem do pedido de restituição da empresa, foi recolhido em 09/05/2001, em claro adimplemento a cobrança efetuada pela Receita Federal concernente a débito remanescente após compensações efetuadas. Tanto é assim, que de acordo com extrato e telas do processo 13838.000053/99-89 (fls. 145 a 148), o pagamento ora em discussão está totalmente alocado ao processo.**

17. Isto posto, ao contrário do que a empresa afirma, o débito em questão sempre fez parte do débito declarado desde a primeira DCTF, porquanto os R\$

138.259,50 são o saldo remanescente do valor de R\$ 846.751,07 (parcela do débito total compensada por meio do processo 13838.000053/99-89, segundo consta da DCTF). Ou seja, não se trata de débito novo, não declarado anteriormente.

Para concluir incisivamente o condutor do procedimento (fls. 157):

18. Após o exposto, vamos aos quesitos solicitados na Resolução:
- a) se o valor da diferença do IRPJ devido em 31/12/1998 no importe de R\$ 138.259,50, que não se encontrava declarado na DCTF entregue em 14/05/1999 e recolhido com encargos em 09/05/2011, foi informado pela contribuinte em declaração retificadora ou complementar;*
19. A resposta ao primeiro item consta da análise presente neste relatório. De acordo com o que ficou demonstrado, tal diferença no valor de R\$ 138.259,50 já se encontrava declarada desde a primeira DCTF, uma vez que não se trata de débito novo, mas tão somente de saldo remanescente de débito após a compensação efetuada pela empresa nos autos do processo de nº 13838.000053/99-89.

Portanto, conforme já mostravam os autos, a diligência realizada confirmou que o valor de R\$ 138.259,50, relativo ao IRPJ apurado em 31/12/1998, contrariamente ao dizer da recorrente, ESTAVA DECLARADO EM DCTF quando foi realizado seu recolhimento em **09/05/2001** no total de R\$ 225.044,98, aí incluídos os consectários (multa e juros), conforme DARF:

CONTRIBUINTE:	TETRA PAK LTDA
NR. DO CPF OU CNPJ:	61.528.030/0001-60
DATA DE ARRECADAÇÃO:	09/05/2001
BANCO:	BANCO BRADESCO S.A.
ESTABELECIMENTO :	0403
NÚMERO DO PAGAMENTO:	2955067098-8
PERÍODO DE APURAÇÃO:	08/08/1980
DATA DE VENCIMENTO:	31/03/1999
NR.REFERÊNCIA:	138380000539989
RECEITA CÓDIGO: 2430	138.259,50
RECEITA CÓDIGO: 3252	27.651,90
RECEITA CÓDIGO: 2807	59.133,58
VALOR TOTAL:	225.044,98

Ou seja, o recolhimento realizado a destempo não se revestiu da “espontaneidade” pretendida pela recorrente, antes, como bem alertado pela decisão *a quo* (fls. 64), “a iniciativa do contribuinte de promover o recolhimento a destempo de tributo já declarado **nada mais representa que um pagamento em atraso e não denúncia espontânea**”.

Portanto, indubitavelmente não se está diante de quadro albergado pelo artigo 138, do CTN. Muito ao contrário, o caso é de submissão integral aos dizeres da Súmula nº 360, de 2008, do STJ, *verbis*:

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)

Finalmente, registre-se que, cientificada da conclusão da diligência e lhe sendo permitido manifestar-se (fls. 167), a recorrente ficou-se silente (fls. 169).

CONCLUSÃO

Pelo exposto, pelo que consta nos autos e à vista da diligência realizada, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone