



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.913766/2011-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.909 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro 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, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada e Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

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 150.255,56, relativo à IRPJ (código de receita: 2362) apurado(a) em 30/06/1999 e com vencimento em 30/07/1999. O referido débito foi declarado em DCTF, transmitida em 13/08/1999 (fls. 54/55).

O recolhimento efetuado compõe-se de principal, no valor de R\$ 100.599,60, e de multa de mora, no valor de R\$ 20.119,92. 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 n.º 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 n.º 2.287 trouxe a seguinte redação ao referido artigo:

(...)

Posteriormente, a Lei n.º 8.383/1991 estabeleceu em seu artigo 59 e parágrafos:

(...)

A Lei n.º 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 13/08/1999 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 declarado, mas pagos a destempo (Súmula STJ nº 360).

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 09/04/2013 (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 junho/1999, vencimento 30/07/1999, na data de 09/05/2001;
- b) neste recolhimento, por força do pagamento extemporâneo, incidiu multa de R\$ 20.119,92;
- c) não ter providenciado a declaração em DCTF de tal valor;
- d) que “*até aquele momento, tais valores não haviam sido constituídos ou declarados às autoridades fiscais*” (RV – fls. 77);
- e) ficar caracterizada a hipótese de denúncia espontânea, “*já que os valores devidos (...) foram pagos integralmente (...), sem que tivessem sido declarados previamente em DCTF*” (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. 79 – 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 Tributária juntou documentos (fls. 150/158) e elaborou Relatório de Diligência Fiscal circunstanciando o trabalho (fls. 159/165).

Cientificado da conclusão do procedimento (fls. 175), a recorrente não se manifestou (fls. 176)

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 junho/1999 e cujo vencimento regulamentar, com acréscimo apenas da SELIC, ocorreu em 30/07/1999.

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\$ 100.599,60
➤ Multa	R\$ 20.119,92 (objeto da demanda)
➤ Juros	R\$ 29.536,04
➤ Total	R\$ 150.255,56

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: 20.119,92*”, 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 13/08/1999 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 n.º 19, de 12 de junho de 2012, item "5", letra "a".

Passo ao mérito.

Rememorando e resumindo a lide:

1. a interessada efetuou pagamento de DARF a destempo, acrescido da multa de mora (incontroverso);
2. houve o envio de uma DCTF contendo valores relativos ao IRPJ do fato gerador junho/1999 em 13/08/1999 (fls. 54/55);
3. o valor do débito, segundo a recorrente, quando do recolhimento em 09/05/2011, não teria constado como declarado na DCTF original e nem em eventual retificadora;
4. o recolhimento efetuado compõe-se de principal mais a multa de mora e os juros.

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.

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.

De seu lado, a Súmula n.º 360, de 2008, do STJ, dispõe:

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 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”).

Complementarmente, registre-se que o tema (equiparação de compensação a pagamento – proposta de enunciado de Súmula nº 16) foi submetido recentemente (agosto/2021) à apreciação do Pleno do CARF para definição de novo verbetes, não sendo aprovado.

Finalmente, nos casos remanescentes (“b”, e “c”), inversamente, **a espontaneidade se revela irretocável**, no primeiro porque a declaração e recolhimento são concomitantes; no segundo por haver **recolhimento ANTES da própria DCTF ter sido entregue**, o que vem a ocorrer posteriormente, permitindo o encontro de contas entre o crédito tributário constituído e sua satisfação financeira havida anteriormente.

Trazendo para o caso concreto, a recorrente **afirma** ter apurado diferença do IRPJ devido em junho/1999 no importe de R\$ 100.599,60, que não se encontrava declarado na DCTF entregue em 13/08/1999 e ter procedido ao seu recolhimento em 09/05/2011, não tendo providenciado à retificação da declaração originalmente transmitida ou mesmo transmitido uma complementar, de modo a incorporar o novo valor; nas suas literais palavras, “*até aquele momento, tais valores não haviam sido constituídos ou declarados às autoridades fiscais*” (RV – fls. 77).

Literalmente:

26. Ou seja, em nenhum momento a Recorrente declarou ao Fisco a existência do débito quitado por meio do DARF pago em 09.05.2001. Até aquele momento, tais valores não haviam sido constituídos ou declarados às autoridades fiscais.

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

32. Pelo exposto, 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.

Compulsando o recurso voluntário da recorrente (no momento em que rebate a decisão recorrida), há a seguinte alocação (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 13.08.1999. Confira-se breve trecho do acórdão:

"No caso dos autos, o débito em questão foi declarado em DCTF no dia 13/08/1999 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 sustenta que não haver declarado, nem na DCTF original nem em eventual retificadora, o valor questionado.

Ora essa posição está em franco descompasso 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 a PGFN declarou a autorização de dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista 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).

Então, até aqui e pelo que foi relatado, 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

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.

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 n.º 1402-000.802, de 19/02/2019, com os seguintes quesitos dirigidos à unidade de origem que jurisdiciona a contribuinte para que informasse:

- a) **se o valor da diferença do IRPJ devido em junho/1999 no importe de R\$ 100.599,60**, que não se encontrava declarado na DCTF entregue em 13/08/1999 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. 150/158), 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. 159/165), 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 n.º 11847.86567.310304.1.2.04-0415 (fls. 44 a 47), indeferido por meio do Despacho Eletrônico – rastreamento 013553590 (fl. 50). O indeferimento do direito creditório foi mantido pelo Acórdão n.º 14-40.456 da 6ª Turma da DRJ/RPO (fls. 56 a 64).

3. O crédito pleiteado, no valor de R\$ 20.119,92, tem origem em suposto pagamento indevido ou a maior relativo ao seguinte DARF, conforme discriminado pela contribuinte no PER/DCOMP:

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.

Darf IRPJ	
01. Período de Apuração:	08/08/1980
CNPJ:	61.528.030/0001-60
Código da Receita:	2362
Nº da Referência:	000000000000000000
Data de Vencimento:	30/07/1999
Valor do Principal	100.599,60
Valor da Multa	20.119,92
Valor dos Juros	29.536,04
Valor Total do Darf	150.255,56
Data de Arrecadação:	09/05/2001

(...)

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:	2955067088-0
PERÍODO DE APURAÇÃO:	08/08/1980
DATA DE VENCIMENTO:	30/07/1999
NR.REFERÊNCIA:	138380000529916
RECEITA CÓDIGO: 2362	100.599,60
RECEITA CÓDIGO: 3252	20.119,92
RECEITA CÓDIGO: 2807	29.536,04
VALOR TOTAL:	150.255,56

6. Como já indicava o P.A. (período de apuração) do DARF, o nº de referência remete ao processo administrativo de nº 13838.000052/99-16.

7. Assim, para a continuidade da análise, foi necessário solicitar o desarquivamento deste processo. Informa-se que ele foi tornado digital a fim de facilitar o acesso aos interessados, bem como sua leitura.

8. O estudo dos documentos do processo e dos extratos disponíveis nos sistemas permite determinar que por tal processo a contribuinte compensou vários débitos com crédito de ressarcimento de IPI.

9. Dentre os débitos, destaca-se a estimativa do IRPJ do mês de junho/1999, competência a que se refere o crédito pleiteado pelo sujeito passivo. Contudo, antes de discorrermos a respeito dos valores compensados, convém verificar como esse débito foi declarado pela empresa nas DCTF apresentadas.

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

Nº DCTF	Data Receção	IRPJ ESTIM. JUN/99			
		Valor Total	Parcelas	Forma Extinção	Processo/Dcomp
0000.100.1999.70095125	13/08/1999	R\$ 3.387.076,12	R\$ 2.228.736,57	Ressarc. IPI	13838.000123/99-62
			R\$ 1.158.339,55	Ressarc. IPI	13838.000052/99-16
0000.100.2000.70456705	04/12/2000	R\$ -	-	-	-
0000.100.2000.40470127	06/12/2000	R\$ 3.387.076,12	R\$ 2.228.736,57	Ressarc. IPI	13838.000123/99-62
			R\$ 1.158.339,55	Ressarc. IPI	13838.000052/99-16
0000.100.2004.21985544	18/08/2004	R\$ 3.376.887,56	R\$ 2.218.548,01	Ressarc. IPI	13838.000123/99-62
			R\$ 1.158.339,55	Ressarc. IPI	13838.000052/99-16

12. À exceção da DCTF sem dados de IRPJ, segundo se constata, o valor do débito somente foi alterado pela última DCTF entregue, e para menor. Contudo, a empresa informa, desde a DCTF original, que o débito está sendo extinto por compensação, com crédito advindo de Ressarcimento de IPI, distribuído em dois processos administrativos: 13838.000052/99-16 (o mesmo do campo referência do DARF) e 13838.000123/99-62.

13. Após apresentar os dados das DCTF, cabível verificar como o débito foi compensado pela empresa. Para tanto, serão recortados trechos dos documentos apresentados no processo de nº 13838.000052/99-16 e será feita menção à nova numeração digital (não a numeração física constante das folhas do processo em papel).

14. À fl. 800 daquele processo consta um “pedido de compensação”, datado de 30/07/1999, discriminando os seguintes débitos:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO						
01 IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE						
NOME / RAZÃO SOCIAL, FIRMA OU DENOMINAÇÃO SOCIAL					Nº CGC/CPF	
TETRA PAK LTDA					61.528.030/0001-60	
02 ENDEREÇO						
LOGRADOURO (rua, avenida, praça, etc)			NÚMERO		COMPLEMENTO (apto, sala, bloco, etc)	
ROD. CAMPINAS/CAPIVARI			S/N		KM 23,750	
BAIRRO - DISTRITO					DDD - TELEFONE	
CHAPÉU DO SOL					(019) 879-8268	
MUNICÍPIO			UF		CEP	
MONTE MOR			SP		13190-000	
03 CRÉDITO A COMPENSAR						
CÓDIGO TRIB/CONTRIB		ORIGEM			VALOR (R\$)	
1097		<input checked="" type="checkbox"/> RESSARCIMENTO <input type="checkbox"/> PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO <input type="checkbox"/> OUTROS (especificar)			2.430.369,72	
NÚMERO DO PROCESSO, SE PEDIDO FORMULADO ANTERIORMENTE						
13838.000052/99-16						
04 DÉBITOS A SEREM COMPENSADOS						
CÓDIGO TRIBUT/CONTRIB	PERÍODO DE APURAÇÃO	VENCIMENTO	VALOR DO IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO	NÚMERO DO PROCESSO	OUTRAS INFORMAÇÕES (*)	
2484	Jun/99	30/Jul/99	1.271.105,73	13838.000052/99-16		
2362	Jun/99	30/Jul/99	1.158.263,99	13838.000123/99-62		

15. Como se observa, a despeito de pequena diferença no valor, o débito do IRPJ (Junho/99), assim como declarado em DCTF, consta da relação de débitos a compensar.

16. Em 20/12/1999, a empresa protocola petição solicitando a retificação do montante do débito compensado naquele processo, informando que apenas **R\$ 785.192,19** permaneceriam como compensados no processo 13838.000052/99-16, passando os outros R\$ 374.071,80 para o processo de nº 13838.000123/99-62:

(...)

17. Para tanto, fez constar novo formulário de compensação, atualizando o valor do crédito a compensar e do débito:

03 CRÉDITO A COMPENSAR					
CÓDIGO TRIB./CONTRIB. 1097	ORIGEM <input checked="" type="checkbox"/> RESSARCIMENTO <input type="checkbox"/> PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO <input type="checkbox"/> OUTROS (especificar)		VALOR (R\$) 2,056,297.92		
NÚMERO DO PROCESSO, SE PEDIDO FORMULADO ANTERIORMENTE 13838.000052/99-16					
04 DÉBITOS A SEREM COMPENSADOS					
CÓDIGO TRIB./CONTR	PERÍODO DE APURAÇÃO	VENCIMENTO	VALOR DO IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO	NÚMERO DO PROCESSO	OUTRAS INFORMAÇÕES (*)
2484	Jun-99	30/07/99	1,271,105.73		
2362	Jun-99	30/07/99	785,192.19		

18. Após a análise do crédito de ressarcimento de IPI e a implementação das compensações, foi emitido, em 30/03/2001, o DESPACHO SESAR 10830/0067/2001, ora copiado integralmente para este processo às fls. 155 a 158. Por meio deste, dava-se ciência à contribuinte sobre as análises efetuadas, compensações realizadas em diversos processos, créditos disponíveis e débitos remanescentes. A figura a seguir, recortada do Despacho, ilustra os débitos existentes após estes trabalhos e que seriam objeto de cobrança pela Receita Federal:

PLANILHA 4- PROCESSOS COM DÉBITOS REMANESCENTES					
N.º do processo	DÉBITO REMANESCENTE				
	Tributo	P.A.	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	

19. Portanto, da parcela compensada de R\$ 785.192,19 no âmbito do processo nº 13838.000052/99-16, restou ainda em cobrança o valor de R\$ 100.599,60. Uma tela do demonstrativo da compensação efetuada no âmbito do processo 13838.000052/99-16 reafirma a existência deste saldo devedor, vejamos:

Listagem de Débitos/Saldos Remanescentes								
Contribuinte: 61.528.030/0001-60 - TETRA PAK LTDA								
Trabalho: 004/01 - proc. 13838.000052/99-16-saldo								
Débitos não parcelados								
Contribuinte	Tributo	P.A.	Vencim.	Moeda	Valor	V. Multa	Perc.	Saldo
61.528.030/0001-60	2362 IRPJ	01/1999	26/02/1999	R\$	128.051,16			0,00
61.528.030/0001-60	2362 IRPJ	01/1999	26/02/1999	R\$	293.954,78			0,00
61.528.030/0001-60	2362 IRPJ	06/1999	30/07/1999	R\$	785.192,19			100.599,60
61.528.030/0001-60	2430 IRPJ	1-1999	31/03/1999	R\$	374.071,80			0,00

20. Como colocado acima, o 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 13838.000052/99-16 (fls. 150 a 154), o pagamento ora em discussão está totalmente alocado ao processo.

21. 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\$ 100.599,60 são o saldo remanescente do valor de R\$ 785.192,19, compensado conforme demonstrado na Figura 05 deste relatório, que por sua vez integram os R\$ 3.376.887,56 declarados como a estimativa devida de IRPJ em junho/1999. Ou seja, não se trata de débito novo, não declarado anteriormente.

Para concluir incisivamente o condutor do procedimento (fls. 165):

22. **Após o exposto, vamos aos quesitos solicitados na Resolução:**
- a) se o valor da diferença do IRPJ devido em junho/1999 no importe de R\$ 100.599,60, que não se encontrava declarado na DCTF entregue em 13/08/1999 e recolhido com encargos em 09/05/2011, foi informado pela contribuinte em declaração retificadora ou complementar;*
23. A resposta ao primeiro item consta da análise presente neste relatório. **De acordo com o que ficou demonstrado, tal diferença no valor de R\$ 100.599,60 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 13838.000052/99-16.**

Portanto, conforme já mostravam os autos, a diligência realizada confirmou que o valor de R\$ 100.599,60, relativo a estimativa de IRPJ de junho/1999, contrariamente ao dizer da recorrente, ESTAVA DECLARADO EM DCTF quando foi realizado seu recolhimento em **09/05/2001** no total de R\$ 150.255,56, 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:	2955067088-0
PERÍODO DE APURAÇÃO:	08/08/1980
DATA DE VENCIMENTO:	30/07/1999
NR.REFERÊNCIA:	138380000529916
RECEITA CÓDIGO: 2362	100.599,60
RECEITA CÓDIGO: 3252	20.119,92
RECEITA CÓDIGO: 2807	29.536,04
VALOR TOTAL:	150.255,56

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”**.

Adicionalmente, consigne-se que este Relator pesquisou outros processos de interesse da recorrente que com este têm relação e confirmou que o montante de R\$ 100.599,60

foi efetivamente declarado na época oportuna e estava em “aberto” quando do recolhimento havido (no caso, com os acréscimos).

Esta informação consta expressamente do Processo n.º 13838.000052/99-16 (3º volume – fls. 288/289 – numeração digital), com a seguinte estampa:

a) débito declarado de IRPJ de junho/1999	R\$ 785.192,19
b) vlr. compensado	R\$ 684.592,59
c) débito remanescente até 09/05/2001 (a – b)	<u>R\$ 100.599,60</u>

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 n.º 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. 175), a recorrente ficou-se silente (fls. 176).

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