



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.913788/2011-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-006.590 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 4 de junho de 2019  
**Recorrente** TETRA PAK LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 13/01/2003

RECOLHIMENTO EXTEMPORÂNEO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.  
MULTA MORATÓRIA. RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE

Restando comprovado que a contribuinte, antecipadamente a qualquer procedimento fiscal, ou mesmo antes de proceder à declaração efetuou a 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Cleber Alex Friess e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, entendendo que a denúncia espontânea não restou caracterizada, não havendo que se falar em exclusão da multa moratória.

O presente processo trata do pedido de restituição declarado em PER/DCOMP apresentada pelo Contribuinte no qual pretende restituir-se do crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo (IRRF - código de arrecadação: 0561), concernente ao período de apuração indicado.

A DRF emitiu Despacho Decisório não reconhecendo o direito creditório pleiteado porque o pagamento localizado foi integralmente utilizado para extinguir débito do Contribuinte, não restando crédito disponível para restituir.

O Contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório e, inconformado com a decisão proferida, tempestivamente, apresentou sua Manifestação de Inconformidade, instruída com os documentos indicados nos autos.

O Processo foi encaminhado para a DRJ que considerou IMPROCEDENTE a MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão proferido pela DRJ e, inconformado com o Acórdão prolatado, tempestivamente, interpôs seu Recurso Voluntário, instruído com os documentos adunados aos autos.

Em seu Recurso Voluntário o Contribuinte, em síntese, aduz que:

1. Realizou o pagamento, com atraso, do IRRF relativo ao período indicado, antes da entrega da DCTF original correlata, transmitida após o pagamento, e antes que fossem iniciados quaisquer atos fiscalizatórios;
2. Diante disto, faz jus ao benefício da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, havendo, portanto, indébito tributário a ser restituído, correspondente ao valor da multa de mora paga indevidamente;
3. O STJ já firmou posicionamento favorável à tese do Contribuinte, portanto, é inevitável a aplicação ao presente caso do disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF;

4. O Acórdão recorrido baseou-se em entendimento equivocado, oposto àqueles entendimentos consolidados na Nota Técnica 01 COSIT de 18/01/2012, na Jurisprudência firmada pelo STJ no Julgado do REsp n.º 1.149.022/SP e na Jurisprudência consolidada no CARF.

Finaliza o Recurso Voluntário requerendo seu conhecimento e provimento a fim de reformar o Acórdão recorrido de modo a reconhecer o direito creditório pleiteado.

O Contribuinte anexou aos Autos nova Petição onde reafirma os argumentos aduzidos no RV e requer que seja concedida preferência aos presentes autos, com imediata distribuição do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Andréa Viana Arrais Egypto, Relator.

## **Juízo de admissibilidade**

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

## **Mérito**

A presente demanda administrativa se refere a pedido de restituição objetivando reaver os valores pagos indevidamente a título de multa de mora, em razão da aplicação do instituto da denúncia espontânea, nos termos previstos no art. 138 do CTN.

A discussão trazida aos autos restringe-se em definir se restou caracterizada a denúncia espontânea, o que renderia ensejo à restituição do valor recolhido de multa de mora.

Conforme já explicitado na decisão de piso, o contribuinte efetuou o pagamento de DARF, relativo à IRRF (código de receita: 0561). O respectivo débito foi declarado em DCTF original, com transmissão posterior ao pagamento. O recolhimento efetuado compõe-se de principal e de multa de mora. Assim, por entender ser indevido o valor relativo à multa de mora, transmitiu o PER/DCOMP para pleitear apenas a restituição do valor da multa de mora.

No entanto, a DRJ entendeu que, o fato do prazo regulamentar para apresentação da DCTF ser posterior ao do vencimento do débito de declaração obrigatória não significa que a multa de mora, na hipótese de pagamento a destempo, não seja devida até a data limite para

apresentação da DCTF, pois nesse caso não haveria inovação da atividade do contribuinte passível de denúncia espontânea.

Pois bem. O instituto da denúncia espontânea está previsto no Código Tributário Nacional da seguinte forma:

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.

Desta feita, após inúmeras discussões judiciais acerca do caso tela, o Superior Tribunal de Justiça assentou entendimento de que, se o crédito foi previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

Assim, foi editada a Súmula 360 que estabelece que “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”, o que, por outro lado, corrobora exatamente a situação de denúncia espontânea no caso em apreço em que ocorreu primeiro o pagamento antes da constituição do crédito tributário pela declaração. O fundamento é o total desconhecimento da autoridade administrativa.

Importante destacar a decisão proferida no REsp 886.462/RS e REsp 962.379/RS, ambos sujeitos ao regime do art. 543-C do CPC, conforme abaixo se vê:

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1 Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS? GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais? DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido.

Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 886.462/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

Do voto do Ministro Relator, extrai-se o seguinte trecho extraído dos EDcl no REsp 541.468, 1ª Turma, Min. José Delgado:

Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário **devidamente constituído**. O art. 138

do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem **como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado.**

Da mesma forma se destaca da decisão no REsp 962.379/RS abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ? DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS ? GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art.

543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 962.379/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

Assim, para que ocorra a denúncia espontânea não pode ocorrer a declaração anterior, pois, ocorrendo, estará constituído o crédito tributário, sendo que o pressuposto básico e essencial é o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado.

Pois bem. No caso da declaração parcial, com relação a parte que não foi declarada, subsiste a possibilidade de denúncia espontânea, que ocorre muitas vezes com a quitação concomitante à retificação da declaração, o que também foi aceito pelo STJ, conforme RESP nº 1.149.022-SP, julgado na sistemática do artigo 543-C do CPC de 1973 (artigo 1036, CPC/2015), no sentido de que, para o contribuinte abrigar-se ao manto do artigo 138 do CTN, deve haver recolhimento do tributo devido – acompanhado dos juros e eventual correção – antes de uma ação fiscalizadora, conforme acórdão assim ementado:

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 consequente 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 543-C, 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. Consequentemente, 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.

(REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

Destarte, a jurisprudência consolidada no RESP n.º 1.149.022-SP deixa claro que o benefício da denúncia espontânea aplicável aos casos em que o crédito tributário não tenha sido constituído pelo contribuinte por meio da entrega da sua declaração (DCTF) também é estendido aos casos de entrega da declaração retificadora, pois é justamente a parte da declaração retificadora não declarada originalmente que poderá ser objeto de denúncia.

Destaque-se ainda a decisão proferida no EDcl no AgInt no REsp 1229965/RJ, em que destaca que, "o que importa para a caracterização da denúncia espontânea é o fato de que os recolhimentos foram efetuados antes da constituição do crédito tributário, mediante ação fiscalizatória ou por meio de declaração do contribuinte"; e que "o benefício previsto no art. 138 do CTN impõe a exclusão da multa moratória, inexistindo na legislação pertinente qualquer distinção entre o referido encargo e a multa punitiva, concluindo assim que não é devida a multa de mora quando caracterizada a denúncia espontânea, o que se verifica na hipótese em que a

embargada efetuou o pagamento dos tributos e contribuições anteriormente à apresentação da DCTF:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. RECONHECIMENTO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. AFASTAMENTO DA MULTA MORATÓRIA. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. Os embargos declaratórios são cabíveis quando houver contradição nas decisões judiciais ou quando for omitido ponto sobre o qual se devia pronunciar o juiz ou tribunal, ou mesmo correção de erro material, na dicção do art. 1.022 do CPC/2015.
2. O acórdão impugnado não foi omisso nem contraditório, pois decidiu expressamente que não é devida a multa de mora quando caracterizada a denúncia espontânea, o que se verifica na hipótese em que a embargada efetuou o pagamento dos tributos e contribuições anteriormente à apresentação da DCTF.
3. Como assinalado no acórdão embargado, ao julgar o REsp 1.149.022/SP sob o rito dos recursos repetitivos, concluiu o e. Ministro Luiz Fux 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".
4. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no AgInt no REsp 1229965/RJ, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2016, DJe 29/08/2016)

No Tribunal Administrativo é pacífica a jurisprudência nesse sentido, conforme se verifica do acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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 9202007.492, de 30/01/2019)

Dessa forma, tendo em vista que no presente caso ocorreu exatamente o pagamento do tributo devido antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização e em momento anterior à entrega da DCTF, restou clara a subsunção à regra do artigo 138 do CTN, conforme interpretação consolidada pelo STJ, com a caracterização da denúncia espontânea, razão porque deve ser reconhecido o direito creditório da contribuinte.

## Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO para reconhecer o direito ao crédito pleiteado, em razão da caracterização da denúncia espontânea.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto

## Declaração de Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

A Relatora votou pelo provimento ao recurso por considerar como aplicável ao presente caso concreto o RESP n.º 1.149.022-SP, bem como a definição de denúncia espontânea veiculada na Nota Técnica COSIT n.º 01, de 2012.

O Conselheiro Cleberson Alex Friess votou por negar provimento ao recurso. Em seu voto, explicitou as seguintes premissas: (1) no REsp n.º 1.149.022, o contribuinte declara a menor, paga integralmente o débito declarado e depois retifica a declaração para maior e concomitantemente quita o débito; (2) no REsp 962.379, há crédito previamente declarado e constituído pelo contribuinte e posterior recolhimento fora do prazo; (3) no caso dos autos, houve pagamento em atraso dentro do prazo de apresentação da DCTF e posterior apresentação de DCTF tempestiva e o REsp n.º 1.149.022 e o REsp 962.379 não tratam dessa situação; (4) a jurisprudência da Câmara Superior do CARF aplica os REsp n.º 1.149.022 e REsp 962.379 ao pagamento em atraso dentro do prazo de apresentação da DCTF, mas não fundamenta a razão para aplicá-los a tal situação diversa das havidas nos REsp n.º 1.149.022 e o REsp 962.379; (5) a Nota Técnica COSIT n.º 01, de 2012, foi revogada pela Nota Técnica COSIT n.º 19, de 2012, por ter sido muito abrangente e a decisão do STJ não estabelecer haver denúncia espontânea quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração para a fiscalização; (6) para a caracterização da denúncia espontânea, a jurisprudência do STJ exige dois atos do contribuinte, reconhecer a infração e o pagamento, tomando por pressuposto desconhecer o fisco a existência do tributo denunciado; e (7) a denúncia espontânea tem por finalidade evitar qualquer providência da administração e, no caso concreto, ao tempo do pagamento com atraso a fiscalização estava impedida de atuar por estar em aberto o prazo para a declaração.

A partir dessas premissas, concluiu ser admissível no presente julgamento a adoção do entendimento de que, para haver denúncia espontânea, impõe-se a ausência de conhecimento da infração pela fiscalização e a possibilidade de a fiscalização atuar para que possa haver efetiva denúncia de infração, sob pena de a denúncia espontânea perder sua razão de ser e de se negar vigência ao art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996.

O Conselheiro Matheus Soares Leite votou com a Relatora, tendo destacado que houve o pagamento integral da dívida e também a confissão do crédito tributário em DCTF antes de qualquer ato do fisco e a tornar desnecessária qualquer providência tendente ao lançamento do crédito tributário, restando caracterizada a denúncia espontânea.

Durante a sessão, efetuei rápida pesquisa na base de acórdãos disponibilizada na página do CARF na internet, tendo localizado Acórdãos unânimes da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais com ementas aparentemente contraditórias em relação ao caso concreto:

**Processo n.º 10950.900828/2008-40**

**Recurso n.º Especial do Contribuinte**

**Acórdão n.º 9303-006.588 – 3ª Turma**

**Sessão de 10 de abril de 2018**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/05/2001

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TRIBUTOS NÃO DECLARADOS EM DCTF. PAGAMENTO EM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OCORRÊNCIA. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO.

**O instituto da denúncia espontânea aproveita àqueles que recolhem a destempo o tributo sujeito ao lançamento por homologação, nos casos em que não tenha havido prévia declaração do débito em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF.**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/05/2001

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. DECISÃO EM REGIME DE RECURSOS REPETITIVOS. CONSELHEIROS DO CARF. OBSERVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE

**As decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça STJ em regime de recursos repetitivos deverão ser reproduzidas** no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais Portaria 343/2015 e alterações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

**Processo nº 13819.002681/97-19**

**Recurso nº Especial do Procurador**

**Acórdão nº 9303-008.204 – 3ª Turma**

**Sessão de 21 de fevereiro de 2019**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/1992 a 30/09/1995

RECURSO ESPECIAL. CONTRARIEDADE À LEI. NÃO CONHECIMENTO. (...)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

**O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo, situação que corresponde, inclusive, a pagamento efetuado fora do vencimento e dentro do prazo da apresentação da DCTF.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente apenas quanto a denuncia espontânea do Recurso Especial e, no mérito, na parte conhecida dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

**Processo nº 10980.014665/2006-61**

**Recurso nº Especial do Contribuinte**

**Acórdão nº 9303-008.369 – 3ª Turma**

**Sessão de 20 de março de 2019**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2000

DCTF. DÉBITO DECLARADO. PAGAMENTO ANTES DA APRESENTAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INEXIGIBILIDADE.

**No julgamento do REsp 1.149.022, sob o regime do art. 543-C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o pagamento de débito tributário declarado em DCTF e pago, em data anterior à da transmissão da respectiva declaração, configura denúncia espontânea, nos termos da legislação tributária e, consequentemente, afasta a incidência da multa moratória.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas Presidente em exercício e relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello.

(...) VOTO (...)

**No presente caso, o contribuinte pagou o débito da Cofins do mês de dezembro de 2000, vencida em 15/01/2001, a destempo, em 23/04/2002, com o acréscimo da multa de mora, no percentual de 2,0 %, conforme cópia do DARF às fls. 35e, quando o correto seria multa no percentual de 20,0 %. Posteriormente, declarou o débito na respectiva DCTF, cópia às fls. 42e, que foi apresentada/transmitida na data de 10/10/2002, conforme prova o extrato às fls. 40e. Já o lançamento para a constituição do crédito tributário correspondente à multa de mora foi efetuado em 17/11/2006 e o contribuinte intimado dele em 01/12/2006.**

Dessa forma, por força da referida decisão do STJ, aplica-se ao presente caso o instituto da denúncia espontânea, para excluir do lançamento em discussão a multa de mora, no valor de R\$42.763,72 (quarenta e dois mil setecentos e sessenta e três reais e setenta e dois centavos).

Diante desse contexto, pedi vista do processo para verificar de forma detalhada a situação concreta dos autos e a veiculada nos processos acima citados, bem como das havidas nos REsp 1.149.022 e REsp 962.379.

**No REsp 962.379 e no REsp 886.462, decidiu-se não haver denúncia espontânea em relação ao crédito declarado e, após tal constituição, recolhido, ou seja, tratou-se da hipótese da Súmula STJ n.º 360. Os votos nos REsp's 962.379 e 886.462 não diferem, logo transcrevo do voto do Relator no REsp 962.379:**

2. **Sobre a questão da denúncia espontânea, esta 1ª Seção editou a Súmula 360**, nos seguintes termos: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". (...)

3. **Realmente, a jurisprudência sedimentada na 1ª Seção é no sentido de que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza,**

prevista em lei, **é modo de constituição do crédito tributário, que dispensa**, para isso, qualquer outra **providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea** (art. 138 do CTN) **o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.** (...)

4. À luz dessas circunstâncias, fica evidenciada mais uma importante consequência, além das já referidas, decorrentes da constituição o crédito tributário: a de inviabilizar a configuração de denúncia espontânea, tal como prevista no art. 138 do CTN. A essa altura, a iniciativa do contribuinte de promover o recolhimento do tributo declarado nada mais representa que um pagamento em atraso. E não se pode confundir pagamento atrasado com denúncia espontânea. Com base nessa linha de orientação, a 1ª Seção firmou entendimento de que não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral. (...)

**4. Importante registrar, finalmente, que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação.** A propósito, **reporto-me às razões expostas em voto de relator, que foi acompanhado unanimemente pela 1ª Seção, no AgRG nos EREsp 804785/PR, DJ de 16.10.2006:**

"(...) 4. Isso não significa dizer, todavia, que a denúncia espontânea está afastada em qualquer circunstância ante a pura e simples razão de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. Não é isso. **O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN.** Nesse sentido, o seguinte precedente:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. **DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA NÃO CONSTANTE DA DCTF.** POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. É cediço na Corte que 'Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.' (REsp n.º 624.772/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31/05/2004) 2. **A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados.** Precedentes: REsp n.º 402.706/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003; AgRg no REsp n.º 463.050/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002; e EDcl no AgRg no REsp n.º 302.928/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002. 3. **Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais.** 4. In casu, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença

**devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor.** 5. Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o conseqüente auto lançamento de tributos aquém do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede ao recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios." (AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005").

*Note-se que o Relator dos REsp's 962.379 e 886.462 ressaltou expressamente em seu voto que a Súmula n.º 360 não afasta a possibilidade de denúncia espontânea dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, sendo que, não tendo havido prévia declaração do tributo, é possível a configuração da denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN.*

**No REsp 1.149.022**, decidiu-se haver denúncia espontânea quando o contribuinte declara a menor, paga integralmente o débito declarado e depois retifica a declaração para maior e concomitantemente quita o débito.

*Destaque-se que os REsp's 962.379 e 886.462 não admitem a denuncia espontânea para o pagamento após a declaração e o REsp 1.149.022 põe em relevo que até o momento da declaração (pagamento concomitante) se admite a configuração da denúncia espontânea, observado o art. 138 do CTN.*

*O REsp 1.149.022 consagrou em parte a ressalva constante do voto do relator no REsp 962.379 e no REsp 886.462, ou seja, de que pode haver denúncia espontânea sem a prévia declaração do tributo, o que se dá justamente em relação à diferença a maior, eis que para ela não havia declaração prévia, passando a haver quando da declaração concomitantemente ao pagamento.*

**No Acórdão n.º 9303-008.204** (o com ementa destoante/contraditória em relação aos outros dois dentre os três Acórdãos da 3ª Turma da Câmara Superior acima transcritos), de 21 de fevereiro de 2019 (Processo n.º 13819.002681/97-19), a ementa não guarda pertinência com as razões de decidir, tendo o voto da relatora, após transcrição dos REsp's 962.379 e 1.149.022, consignado (grifos do original):

Portanto, conclusão inequívoca dos citados julgados é que não havendo declaração prévia do tributo e tendo o contribuinte efetuado o seu pagamento sem qualquer ação prévia do ente tributante, deve ser aplicado ao caso a denúncia espontânea, inclusive em relação à multa de mora.

Retomando os fatos do presente processo, tem-se que: (...)

Aqui, não vejo que há declaração prévia do tributo e o contribuinte não efetuou pagamento antes qualquer ação prévia do ente tributante, não devendo ser aplicado ao caso a denúncia espontânea.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Logo, o **Acórdão n.º 9303-008.204**, de 21 de fevereiro de 2019, não destoa da jurisprudência da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais evidenciada no **Acórdão n.º 9303-006.588**, de 10 de abril de 2018 (Processo n.º 10950.900828/2008-40), e posteriormente reiterada no **Acórdão n.º 9303-008.369**, de 20 de março de 2019 (Processo n.º 10980.014665/2006-61).

Note-se que, curiosamente, a redação da ementa do **Acórdão n.º 9303-008.204**, de 21 de fevereiro de 2019, veicula o mesmo texto constante da ementa do **Acórdão n.º 3803-002.806**, de 25 de abril de 2012, reformado pelo **Acórdão n.º 9303-006.588** (primeiro dentre os três Acórdãos da 3ª Turma da Câmara Superior acima transcritos), de 10 de abril de 2018, estes referentes ao Processo n.º 10950.900828/2008-40. A seguir, transcrevo as ementas do **Acórdão n.º 3803-002.806**:

**Processo n.º 10950.900828/2008-40**

Recurso n.º 900.435 Voluntário

**Acórdão n.º 3803002.806 – 3ª Turma Especial**

Sessão de 25 de abril de 2012

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/05/2001

DECISÕES DO STJ. SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. APLICAÇÃO NOS JULGAMENTO DO CARF.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo artigo 543-C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/05/2001

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

**O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo, situação que corresponde, inclusive, a pagamento efetuado fora do vencimento e dentro do prazo da apresentação da DCTF.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido(s) o(s) Conselheiro(s) Hércio Lafetá Reis, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues, que deram provimento.

Apesar de o **Acórdão n.º 3803-002.806** sustentar estar a aplicar o REsp 1.149.022, parece-me que até certo ponto esse Acórdão alinhava a mesma linha de argumentação do Conselheiro Cleberson Alex Friess para o pagamento efetuado fora do vencimento e dentro do prazo de apresentação da DCTF, do Voto do Conselheiro Relator do **Acórdão n.º 3803-002.806** extrai-se:

Da decisão paradigmática do Superior Tribunal de Justiça, penso ser errôneo captar a permissão para recolher tributos com atraso, sem multa de mora antes de transmissão regular da DCTF, fazendo-se tábula rasa de norma específica de incidência dessa multa, segundo os termos do art. 63 da Lei n.º 9.430/96. Veja-se o teor da sua ementa:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 consequente 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 54-3C, 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. RESP 1149022, Min. Luiz Fux

Do item "1" ementa, acima, destaco que a denúncia espontânea somente "resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário [...]". Dessa posição extrai-se que antes de regularmente transmitida a DCTF não há que se falar em denúncia espontânea. Simples assim.

Além de estar expresso desse modo na decisão, essa conclusão deve ser vista como a escoreita, sob pena de se fazer letra morta o art. 63 da Lei nº 9.430/96 e não haver sentido contribuinte não ser submetido a recolhimento de multa de mora, ainda que atrase em até sete meses o seu pagamento. Isso, porque há regulamentações que concederam prazo semestral para apresentação da DCTF, a exemplo da IN SRF nº 482/2004 e da IN SRF nº 583/2005. Isso significa, no mínimo, sete meses de defasagem entre o encerramento do primeiro mês do período do semestre e a apresentação da DCTF, reduzindo-se em um mês a defasagem dos períodos subsequentes.

É descabido entender que a decisão do Superior Tribunal de Justiça esteja a permitir a constância de pagamentos com atraso, sem incidência da multa de mora, até que a DCTF seja apresentada. Que razão haveria para a definição de data de recolhimento de tributos, se todos podem fazê-lo com apenas os juros de mora, até a data da apresentação da DCTF? Que estímulo positivo haveria para se adimplir o pagamento dos tributos no vencimento, ante a enorme vantagem de não fazê-lo e financiar o capital de giro com os juros básicos da economia (embora não ainda os menores), bem abaixo dos juros praticados nos descontos bancários?

Do item "2" da ementa ressalto que "a denúncia espontânea não resta caracterizada... nos casos de tributos... declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento... ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco". Ora, não pode haver procedimento fiscal que enseje lançamento para tributos que ainda estejam dentro do prazo de espontaneidade do contribuinte de declarar. Assim, impossibilitado o

Fisco de incluir em procedimento fiscal aberto lançamento abarcando períodos sob a espontaneidade do contribuinte, não há que se falar em o contribuinte antecipar-se a uma ação juridicamente impossível, e oferecer à tributação débito ainda não conhecido pelo Fisco, porém antes do seu devido tempo, com exclusão da multa de mora.

Dentro do prazo de espontaneidade a ação é do contribuinte, *ex legis*, substituindo o próprio ente tributante, no regime de lançamento por homologação. Daí que a denúncia só se pode proceder após esgotado o prazo de apresentação da DCTF, e funciona, a meu ver, como um *resgate* da espontaneidade, *motu próprio* do contribuinte, do que, então, decorre o benefício da exclusão da multa de mora, em valorização do seu gesto e pela economia do custo da ação fiscal. *Resgate* impossível, segundo o mesmo item “2”, acima destacado, relativamente a débito declarado e não pago, porquanto esta (a declaração do contribuinte) sela o débito confessado e a espontaneidade quanto a ele.

Firmado o entendimento, volvamos ao caso concreto. Neste, o crédito de R\$ 4.537,50, corresponde à multa de mora incidente sobre o pagamento de Cofins, no valor de R\$ 25.000,00, referente ao período de apuração maio/2001, vencida em 15 de junho de 2001 e paga em 09 de agosto de 2001, fl. 03, e DCTF transmitida em 15 de agosto de 2001, fl. 31.

O prazo para entrega da DCTF no período do recolhimento do DARF gerador do crédito era trimestral, segundo regramento da IN SRF 126/98. Como se vê o recolhimento foi efetuado fora do vencimento, porém dentro do prazo da entrega da DCTF, fato que não configura a denúncia espontânea, na linha do entendimento expandido supra, que se coaduna com o do Superior Tribunal de Justiça, devendo este ser aplicado no presente julgamento, por força do art. 62-A do RICARF.

A decisão em questão, como já dito, foi, por unanimidade, reformada pelo **Acórdão 9303-006.588**, de 10 de abril de 2018, transcrevo do voto do Relator do **Acórdão 9303-006.588**:

#### Mérito

A matéria em litígio não é novidade para este Colegiado. Pelo menos por meio dos acórdãos n.ºs 9303-004.191, 9303-003.489, 9303-003.490, 9303-003.364, 9303-003.220, 9303-003.203, 9303-003.202, o assunto foi discutido e decidido no mérito.

Como é de sabença, o Superior Tribunal de Justiça, na pessoa do então Ministro Teori Albino Zavascki, decidiu, nos autos do processo n.º 2007/0142868-9, sobre a aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação previamente declarados pelo contribuinte e pagos a destempo, nos seguintes termos.

#### EMENTA

1. Nas *termos da Súmula 360/STJ*, “*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*”. E que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

(REsp 962379 RS, ReL Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008)

Mais tarde, no REsp 1149022, da relatoria do Ministro Luiz Fux, ficou consignado o entendimento de que a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do tributo sujeito a lançamento por homologação, acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica a declaração.

A inteligência indubitosa da decisão acima transcrita é no sentido de que o pagamento que não fora previamente declarado em DCTF está albergado pela denúncia espontânea quando pago antes de qualquer procedimento fiscal.

Noutro giro, é translúcido o entendimento de 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 (item 7 da ementa a seguir transcrita).

#### EMENTA

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 consequente 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 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rei. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rei. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. E que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tomando-se exigível independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rei. 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.

(REsp 1149022 SP, Rei Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

O artigo 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 343/2015 e alterações, determina que as matérias de Repercussão Geral sejam reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte.

Em acréscimo, destaca-se que, por força do disposto no art. 21 da Lei n.º 12.844,-2013, que deu nova redação ao art. 19 da Lei n.º 10.522/2002, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, com base nas disposições do art. 2º, inciso VIL da Portaria PGFN N.º 502/2016, especifica em seu *site* uma relação de temas que não devem mais ser objeto de recurso. Dentre eles está elencado a denúncia espontânea, nos seguintes termos.

### 1.13 - Denúncia espontânea

#### **a) Declaração parcial - Diferença a maior - Multa moratória**

REsp 1.149.022/SP (tema n.º 385 de recursos repetitivos)

#### **Resumo:**

(i) 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; e

(ii) A denúncia espontânea exclui a multa moratória. Vide Atos Declaratórios n.º 08/2011 e n.º 04/2011.

Ressalta-se que ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ entendem, de maneira pacífica, que, ainda que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, se o crédito não foi previamente declarado pelo contribuinte, mas foi pago, pode-se configurar a denúncia espontânea, desde que ocorram as demais hipóteses do art. 138 do CTN (REsp U55146/AM, AgRg nos EDcl no Ag 100977//SP, AgRg no REsp 1046285/MG e AgRg no REsp 1046285/MG). Todavia, isso não afasta a tese firmada no tema n.º 61 de recursos repetitivos (REsp's n.º 962.379/RS e n.º 886.462/RS), no sentido de que "Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral". Vide, ainda, a Súmula 360/STJ. I (grifos meus)

Neste mesmo sentido, recente decisão tomada por meio do acórdão n.º 9303-004.431, de 07 de dezembro de 2016, da relatoria do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Possas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 30/12/2003 a 31/07/2007 DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 CTN. AFASTAMENTO DA MULTA MORATÓRIA. POSSIBILIDADE. A denúncia espontânea, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, se aplica aos casos em que não houve a declaração do tributo, porém houve o pagamento antes de iniciado qualquer procedimento administrativo fiscal visando sua exigência.

No caso concreto, é incontroverso que o pagamento do contribuinte não foi precedido de declaração, razão pela qual não está sujeito à incidência de multa moratória.

Diante do exposto voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Destarte, a decisão acima transcrita considera que a hipótese do pagamento fora do vencimento e dentro do prazo de apresentação da DCTF estaria abrangida pelo decidido no REsp 962.379, na Súmula STJ n.º 360 e no REsp 1.149.022.

Pagar em atraso e posteriormente declarar tempestivamente em DCTF (situação no caso concreto) não se confunde com, após declarar, pagar em atraso (situação dos REsps 962.379 e 886.462 e da Súmula 360 do STJ).

Logo, não são aplicáveis ao caso concreto as conclusões dos REsps 962.379 e 886.462, embora deva ser aplicada a ressalva constante do voto do relator nos REsps 962.379 e 886.462 por força do REsp n.º 1.149.022, ou seja, limitada pela exigência de haver declaração e pagamento concomitante.

Esse ponto foi destacado pela própria PGFN na Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N.º 502/2016) no item 1.13, letra a:

### **1.13 - Denúncia espontânea**

#### **a) Declaração parcial - Diferença a maior - Multa moratória**

REsp 1.149.022/SP (tema n.º 385 de recursos repetitivos)

#### **Resumo:**

(i) 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; e

(ii) A denúncia espontânea exclui a multa moratória.

Vide Atos Declaratórios n.º 08/2011 e n.º 04/2011.

**Ressalta-se que ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ entendem, de maneira pacífica, que, ainda que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, se o crédito não foi previamente declarado pelo contribuinte, mas foi pago, pode-se configurar a denúncia espontânea, desde que ocorram as demais hipóteses do art. 138 do CTN (REsp 1155146/AM, AgRg nos EDcl no Ag 1009777/SP, AgRg no REsp 1046285/MG e AgRg no REsp 1046285/MG). Todavia, isso não afasta a tese firmada no tema n.º 61 de recursos repetitivos (REsp's n.º 962.379/RS e n.º 886.462/RS), no sentido de que "Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral". Vide, ainda, a Súmula 360/STJ.**

Em outras palavras, para pagar em atraso e posteriormente declarar tempestivamente em DCTF, é pertinente a ressalva constante do voto do relator nos REsps 962.379 e 886.462 de que a Súmula n.º 360 não afasta a possibilidade de denúncia espontânea dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, pois, não tendo havido prévia declaração do tributo, seria possível a configuração da denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN. Ressalva essa que aflora em parte na questão de direito definida no REsp 1.149.022.

Ainda que anterior ao no REsp 1.149.022, o *voto da Ministra Eliana Calomon no REsp 1.094.945 é extremamente didático para a compreensão da questão em tela*, transcrevo ementa e excertos do relatório e voto:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - CASO LÍDER - REsp 962.379/RS - INAPLICABILIDADE - COFINS - DÉBITO RECOLHIDO COM JUROS DE MORA ANTES DA APRESENTAÇÃO DA DCTF - CONFIGURAÇÃO - PRECEDENTES - RECURSO PROVIDO PELA VIOLAÇÃO À LEGISLAÇÃO FEDERAL E PELA DIVERGÊNCIA.

1. O REsp 962.379/RS, caso líder na sistemática prevista no art. 543-C do CPC, é inaplicável ao presente caso porque aqui se questiona a configuração da denúncia espontânea pelo pagamento a destempo, mas antes da entrega da DCTF, enquanto que lá se discutia a existência de denúncia espontânea de crédito já declarado e pago a destempo.
2. Esta Corte entende que não se mostra espontâneo o pagamento efetuado após a declaração do fato gerador, pois neste caso o contribuinte age em função de dever legal, além de que o procedimento de constituição do crédito já se iniciou.
3. Inexistindo prévia declaração e ocorrendo o pagamento integral da dívida com os juros de mora, configurada esta a denúncia espontânea, devendo ser excluída a sanção pela infração tributária: a multa, moratória ou punitiva. Precedentes.
4. Recurso especial provido pelo duplo fundamento.

(...) RELATÓRIO (...)

No recurso especial, aponta-se violação do art. 138 do CTN porque a Cofins foi apurada em fevereiro de 1999, tendo por vencimento a data de 10 de março de 1999, e foi recolhida em 30 de maio de 1999, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização. Alega que, nos termos da Instrução Normativa 126/1998 (DOU 02.11.1998), a DCTF deve ser entregue na unidade da Secretaria da Receita Federal - SRF até o último dia útil da primeira quinzena do segundo mês subsequente ao trimestre da ocorrência dos fatos geradores, de modo que quando houve o pagamento não havia qualquer declaração da ocorrências dos respectivos fatos geradores.

(...) VOTO (...)

**Inicialmente, insta justificar a inaplicabilidade das conclusões exaradas no REsp 962.379/RS, rel. Min. Teori Zavascki, caso líder na sistemática do art. 543-C do CPC quanto à possibilidade de se configurar a denúncia espontânea de créditos decorrentes do Pis/Cofins quando o contribuinte declara a dívida, mas não a paga a tempo.**

**O acórdão acima referido obteve a seguinte ementa: (...)**

**A situação ocorrida nos autos difere do caso-líder, pois na presente hipótese inexistiu a prévia declaração, veiculada pela DCTF, embora o tributo tenha sido pago a destempo, fora do prazo de vencimento, mas antes da declaração, que constitui o crédito tributário nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação.**

**Esta Corte entende inviável o reconhecimento da denúncia espontânea sempre que o contribuinte declara a ocorrência do fato gerador, pois tal fato não se mostra espontâneo, nos termos do art. 138 do CTN, já que se opera por dever legal (art. 113, § 2º, do CTN).**

**Diversa é a conclusão quando inexistente declaração ou quando esta se opera após o pagamento. Aqui houve a espontaneidade porque a obrigação de declarar ainda não era exigível do contribuinte, mas o crédito fora pago anteriormente a ela em sua integralidade, acompanhado dos juros moratórios. (...)**

(REsp 1094945/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/12/2008, DJe 26/02/2009)

Em resumo, declarar a menor, pagar integralmente o débito declarado e depois retificar a declaração para maior e concomitantemente quitar a diferença a maior originalmente não declarada se confunde com pagar sem ter declarado e posteriormente declarar, *ao se compreender como pagamento concomitante o realizado até o momento da declaração em DCTF*. Frise-se que não trato da hipótese de pagamento com inexistência de declaração.

Caso se entenda que a concomitância demanda o pagamento no momento da DCTF (dia, hora, minuto e segundo da transmissão), a situação de pagar até o momento da transmissão da DCTF valor não declarado previamente em DCTF também ensejaria a denúncia espontânea, mas não pelo item 6.b2 da **Nota Técnica COSIT nº 19, de 2012**, mas pelo item 6.b1:

6. 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<sup>1</sup>;

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;

Em última análise, o caso concreto objeto do presente processo administrativo não difere fundamentalmente do veiculado no REsp 1.149.022, *Isso porque, no REsp 1.149.022, em relação à diferença a maior não havia declaração prévia, sendo justamente o crédito pertinente à diferença a maior o objeto de declaração e concomitante quitação, a caracterizar a denúncia espontânea.*

---

<sup>1</sup> ATO DECLARATÓRIO No- 4, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, desta Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes:

"com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional".

JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki.

Logo, sendo a questão de direito idêntica, deve ser adotada a tese de direito decidida no REsp 1.149.022, tese que já havia sido evidenciada em parte na ampla ressalva do voto do relator nos REsps 962.379 e 886.462, embora estes não tivessem tal questão como a controvérsia a ser por eles definida.

Vencido o prazo para pagamento antes do prazo da DCTF, o sujeito passivo não está obrigado a declarar e o fisco não está obrigado a agir, mas o fisco também não está impedido de exercer o poder dever de fiscalizar e lançar.

O fato gerador já ocorreu e vencido o prazo para pagamento, está o fisco legitimado a agir, ainda que na prática se espere o posterior transcurso do prazo da declaração.

No caso concreto, o pagamento em atraso se deu acompanhado da multa de mora, a se reconhecer o pagamento a destempo. Destaque-se que, desde o vencimento do prazo de pagamento, poderia o fisco lançar e para tanto seria aplicável o prazo decadencial do parágrafo único do art. 173 do CTN.

Além disso, houve posterior declaração. Logo, até a declaração o recorrente pagou e antes de qualquer providência do fisco. Por conseguinte, a declaração constituiu o crédito tributário e tornou desnecessária eventual constituição por parte do fisco.

Ao assim agir, atendeu às regras (CTN, art. 138) e à finalidade da denúncia espontânea (promoção da auto regularização, a tornar desnecessária ação do fisco), fazendo jus à sanção premial estabelecida pelo legislador.

Logo, diante da declaração e do pagamento concomitantes (= pagar até a declaração) e antes de qualquer procedimento da fiscalização, a multa moratória recolhida transmuta-se em indevida por força do disposto no art. 138 do CTN e da tese de direito fixada no REsp 1.149.022, não se podendo considerar a incidência do art. 138 do CTN (cuja natureza jurídica é de lei complementar) como violação aos art. 61 ou 63 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Acerca das alegações veiculadas no Acórdão n.º 3803-002.806 de que se perderia a razão para a fixação de uma data de vencimento dos tributos e de que poderia haver uma defasagem de sete meses entre o encerramento do período do semestre e a apresentação da DCTF, devemos ponderar que tais questões são estranhas ao processo administrativo fiscal, por dizerem respeito à política legislativa.

Portanto, apesar de as circunstâncias fáticas do presente caso concreto não serem totalmente idênticas às circunstâncias do REsp n.º 1.149.022, a questão de direito presente em ambos é idêntica, a se justificar a reprodução da decisão nele veiculada por força do disposto no art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Nos termos expostos, acompanho o voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro