



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



**Processo nº** 14041.001350/2007-04  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-014.449 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 18 de outubro de 2023  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
CAIXA SEGURADORA S/A

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2003, 2005

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente, conforme art. 67, § 4º, do RICARF.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003, 2005

PAGAMENTO INTEGRAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DESCABIMENTO.

Tendo sido o tributo devido integralmente pago, ainda que o débito não esteja declarado em DCTF ou DCOMP, descabe qualquer lançamento de ofício, mas tão somente a homologação expressa do lançamento, conforme art. 150, *caput*, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, também por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Autos de Infração da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 306 a 348) lavrados em razão de os valores devidos não terem sido declarados em DCTF, ainda que tenham sido integralmente pagos, pois entendeu a autoridade fiscal que o crédito tributário teria que ser constituído através do lançamento de ofício, podendo os valores pagos ser aproveitados em Pedidos de Restituição ou Declarações de Compensação, inclusive com os débitos lançados, observadas as normas pertinentes.

O lançamento do tributo foi mantido pela DRJ/Brasília (fls. 1.481 a 1.487), mas foi exonerada a multa de ofício, em razão de que foi apresentado Recurso de Ofício.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Sejul do CARF negou provimento aos Recursos Voluntário e de Ofício, no Acórdão n.º 3402-001.632 (fls. 1.709 a 1.716), integrado pelo Acórdão de Embargos n.º 3402-001.763 (fls. 3.002 a 3.004), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2005

LANÇAMENTO DE VALORES RECOLHIDOS.

Os instrumentos hábeis para constituição do crédito tributário a disposição do sujeito passivo são a DCTF e a Declaração de Compensação. O recolhimento de valores a título de tributos, sem terem sido declarados não constitui o crédito tributário, sendo imprescindível a constituição do crédito por intermédio de auto de infração.

MULTA DE OFÍCIO: Exonera-se a multa de ofício quando o contribuinte demonstra te efetuado depósitos integrais antes de iniciado o procedimento fiscal.

Contra a decisão que exonerou a multa de ofício a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 3.024 a 3.029), tendo sido dado seguimento (fls. 3.031 a 3.035) à discussão sobre a denúncia espontânea, defendendo a PGFN que não ocorre se os débitos não estão declarados.

No Exame de Admissibilidade deixou de ser analisado o segundo paradigma (n.º 9202-002.640), por se entender que se tratava da mesma matéria do primeiro, quando, na realidade, versava sobre a exclusão da multa de ofício, que, na visão da recorrente, não é afastada com a denúncia espontânea, mas apenas a multa de mora.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 3.061 a 3.080), contestando em caráter preliminar o conhecimento do Recurso; alegou (i) incompetência da autoridade que subscreveu o Exame de Admissibilidade, por não estar desempenhando a função de Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção, e (ii) por não ter sido demonstrada a divergência, por ausência de similitude fática e demonstração analítica.

Anteriormente, foram opostos novos Embargos de Declaração (fls. 3.038 a 3.040), para corrigir erros materiais no Acórdão de Recurso Voluntário, que foram admitidos como Embargos Inominados (fls. 3.131 e 3.132).

Antes do julgamento dos Embargos, o contribuinte, por precaução, apresentou Recurso Especial (fls. 3.234 a 3.255), trazendo à discussão três matérias. Foi dado seguimento (fls. 3.270 a 3.277) somente à divergência quanto ao “pagamento como constituição e extinção do crédito tributário”, decisão contra a qual foi interposto Agravo (fls. 3.282 a 3.290).

Foi proferido o Acórdão de Embargos (fls. 3.349 a 3.351), o qual corrigiu a inexatidão material, e o contribuinte interpôs novo Recurso Especial (fls. 3.362 a 3.382),

versando sobre os mesmos assuntos do primeiro, sendo que agora foi dado seguimento para discussão das três matérias (fls. 3.498 a 3.504).

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 3.506 a 3.520), alegando, em caráter preliminar, que não cabe Recurso Especial contra decisão que somente corrigiu inexatidão material.

Esta Turma, na Resolução n.º 9303-000.131 (fls. 3.523 a 3.532), decidiu por converter o julgamento em diligência à Câmara recorrida, para nova admissibilidade dos Recursos, da seguinte forma:

- Fazer novo Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para análise do segundo paradigma;

- Appreciar o Agravo relativo ao primeiro Recurso Especial do contribuinte, pois inadmissível o segundo.

Ainda em relação ao Recurso da Fazenda Nacional, foi afastada a incompetência da autoridade que assinou o Exame de Admissibilidade e se entendeu que a divergência quanto à primeira matéria não foi comprovada.

No que tange ao segundo Recurso Especial do contribuinte, ele não foi admitido, pois não há decisão que interprete a legislação tributária apenas para retirar um excerto estranho à lide, como ocorreu no julgamento dos Embargos Inominados.

Os autos retornaram ao CARF e, em novo Exame de Admissibilidade (fls. 3.537 a 3.540) do Recurso Especial da Fazenda Nacional, considerou-se que a divergência em relação ao segundo paradigma não foi demonstrada, decisão contra a qual foi interposto Agravo (3.542 a 3.545), o qual foi rejeitado.

No mesmo Despacho em Agravo (fls. 3.548 a 3.558), foi também rejeitado o do contribuinte.

Ao final de tudo, os autos retornaram para apreciação das seguintes matérias:

- Recurso Especial da Fazenda Nacional – Necessidade de declaração prévia dos débitos para que haja o reconhecimento da denúncia espontânea.

- Recurso Especial do Contribuinte – Pagamento como constituição e extinção do crédito tributário.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

### 1) Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Quanto ao **conhecimento**, como relatado, no Voto Condutor da Resolução, entendeu-se que, mesmo em relação à primeira matéria (a única admitida, ao final), a divergência não teria sido comprovada.

Mas, como isto não ficou explícito na decisão, reitero as razões de decidir.

A PGFN defende que, para haver denúncia espontânea, a declaração do débito deve se dar antes do pagamento, o que vai em sentido contrário à jurisprudência vinculante do

STJ, que considera configurada a denúncia espontânea quando o pagamento é anterior ou, no máximo, concomitante com a declaração. Quando o débito já está declarado, exigível a multa de mora sobre o recolhimento em atraso:

**Súmula 360:** O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Foi com base nesta súmula que a Turma *a quo* decidiu pela exoneração da multa de ofício, interpretando que “*contrario sensu*, se o tributo NÃO tiver sido declarado e for pago, com juros de mora, haveria a denúncia espontânea” (fls. 3.003 e 3.004).

A Ementa do Acórdão paradigma (n.º 1801-001.882) faz referência à decisão do STJ que fala em pagamento concomitante com a declaração:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA:

De acordo com sólida jurisprudência firmada pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, resta configurada a denúncia espontânea (artigo 138, do CTN) no caso em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. (Recurso Especial n.º 1.149.022/ SP) (grifou-se).

Mas, no Voto Condutor, vê-se que o pagamento foi feito antes da retificação da DCTF, estando consignado na sua conclusão o seguinte:

“No presente caso é incontestável que a recorrente efetuou o pagamento integral do tributo **antes** mesmo da retificação da DCTF, razão pela qual deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea e **excluída** a multa punitiva exigida no auto de infração combatido.” (grifou-se).

Assim, a interpretação da legislação tributária se deu de forma convergente, não atendendo ao disposto no art. 67, § 4º, do RICARF, pelo que não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

## 2) Recurso Especial do Contribuinte.

Quanto ao **conhecimento**, o Acórdão paradigma n.º 3403-003.074 não foi reformado, nesta matéria, e a divergência está clara na própria ementa, pelo que, preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial, na parte admitida.

No **mérito** (“pagamento como constituição e extinção do crédito tributário”), verificou-se que a DRJ/Brasília confirmou que os pagamentos dos débitos não declarados foram realizados integralmente, antes do início do procedimento fiscal - o que pode ser verificado pelo batimento dos valores lançados (fls. 342 e 344) com os Comprovantes de Arrecadação (fls. 2.852 a 2.870).

No próprio julgamento da DRJ que manteve o lançamento do tributo (fls. 1.487), consta que disto não acarretará qualquer cobrança:

“Esclareço que tal procedimento não acarreta qualquer prejuízo ao sujeito passivo, vez que não incorrerá em obrigação de efetuar novos recolhimentos. Os montantes já pagos serão alocados aos tributos lançados, mantidos nesse julgamento, extinguindo-os. No que se refere aos juros, acessórios do principal, quando da alocação dos pagamentos, o

sistema da Receita Federal desconsiderará automaticamente os juros quando a quitação tiver sido efetuada no vencimento, ou, parcela excedentes dos juros, quando realizada após o vencimento.” (grifou-se).

Assim, entendeu-se que o tributo tem que ser lançado de ofício, mesmo que ele já tenha sido pago e não haja nada a ser cobrado.

A justificativa foi que, não estando declarados em DCTF ou DCOMP, o crédito teria que ser constituído de ofício, a teor do art. 142 do CTN, não podendo a autoridade fiscal deixar de fazê-lo, sob pena de responsabilidade funcional, conforme parágrafo único do mesmo artigo.

Mas, tendo sido o tributo pago integralmente, não se faz necessária qualquer providência por parte da Administração.

A Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN:

**Art. 150.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

**§ 1º** O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

**§ 2º** Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

**§ 3º** Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

**§ 4º** Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifou-se).

Assim, se o contribuinte, por exemplo, deve R\$ 1.000,00 e paga R\$ 700,00, só cabe o lançamento de R\$ 300,00, pois há que se considerar na apuração do saldo devido o pagamento já realizado. Se ele já pagou os R\$ 1.000,00, o que caberia à autoridade administrativa fazer, para a constituição do crédito tributário, seria homologar o lançamento, expressamente, e não lançá-lo de ofício.

Essa previsão do CTN, de 1966, além de não obrigatória, já de há muito não se vê presente, que, por exemplo, era a prática dos agentes de alguns Fiscos estaduais de colocarem no Livro RAICMS que “verificaram o cumprimento das obrigações tributárias de tal ano, não encontrando qualquer irregularidade”, carimbando e assinando.

Atualmente não há essa homologação expressa do lançamento. Do Termo de Encerramento da ação fiscal, aqui, por exemplo, consta o seguinte (fls. 1.435):

Encerramos, nesta data, a ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, tendo sido verificado, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias relativas a ... COFINS, e ao ... PIS, onde foram constatadas as irregularidades mencionadas nos Demonstrativos de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal. (grifou-se).

Dentro do prazo decadencial fica sempre “aberta” a possibilidade de serem encontradas novas irregularidades. Na prática, o lançamento por homologação só se dá com a decadência, cinco anos após a ocorrência do fato gerador, quando se considera homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Se a preocupação da autoridade fiscal era não ter uma confissão de dívida, instrumento hábil e suficiente para inscrição na Dívida Ativa da União, pelo fato de o débito não estar declarado em DCTF ou DCOMP, tendo sido o débito integralmente pago não há que se falar em cobrança de qualquer tipo, amigável ou executiva.

A DCTF é uma obrigação acessória, sendo cabível tão somente a multa pela falta de entrega.

À vista do exposto, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira