



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



**Processo nº** 18470.904451/2015-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1001-003.345 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 6 de maio de 2024  
**Recorrente** BHP BILLITON BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 31/01/2008

DENUNCIA ESPONTÂNEA. HIPÓTESE. OCORRÊNCIA.

Apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à denúncia espontânea.

MULTA MORATÓRIA. NATUREZA OBJETIVA. INADIMPLÊNCIA.

A cobrança da multa moratória, de caráter irrelevável, é de natureza objetiva, sendo devida quando não recolhido o tributo no vencimento e o contribuinte deve arcar com o ônus de seu inadimplemento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 16-86.622 proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade (fls. 46/61).

Litigio instaurado com apresentação tempestiva de Manifestação de Inconformidade em face de Despacho Decisório (fl. 17) que não homologou a compensação declarada no PER/DCOMP n.º 03701.38085.310114.1.3.04-0233, no qual foi requerido a compensação de débito com crédito referente a Pagamento Indevido ou a Maior de CSLL (código 2484: CSLL – Lucro Real; Período de Apuração – PA: 31/01/2008; data da arrecadação: 29/12/2010; crédito original na data da transmissão R\$21.571,14; fl. 39).

Segundo o Despacho Decisório o pagamento (DARF) discriminado no PER/DCOMP fora integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Em sua defesa argumentou que o somatório dos DARF's reportados na DCTF janeiro de 2008 corresponde a R\$184.713,02, mas o valor declarado na DCTF foi de R\$ 163.141,88, gerando o respectivo pagamento a maior da ordem de R\$21.571,14.

Afirmou que teria atualizado o valor de R\$21.571,14, com aplicação da taxa SELIC, acumulada no período (27,27%), chegando ao crédito atualizado de R\$27.453,59. Logo, valor suficiente para quitar o débito de R\$27.453,59.

Requeru, em face do princípio da verdade material (traz doutrina em socorro de sua tese), que o processo fosse convertido em diligência para que se apure exatamente o valor dos DARF por ela quitados de CSLL, por estimativa, do período de janeiro de 2008, a fim de restar confirmada a existência do crédito de pagamento a maior.

A d. DRJ negou a realização de diligência posto ser dispensável para se elucidar a questão ora sob análise:

7.2.4. Assim, indefere-se o pedido de diligência formulado, nos termos dos artigos 18, caput e 28 do Decreto 70.235/1972, sem que, com isso, reste configurado qualquer tipo de cerceamento de defesa. Nesse sentido, transcrevem-se ementas de julgados do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, que corroboram com o entendimento ora exposto:

Segundo a d. DRJ os débitos declarados em DCTF constituem confissão de dívida e o pagamento de tributos em atraso (inclusive CSLL mensal calculada por estimativa) sujeitam-se ao recolhimento com juros e multa de mora, calculados conforme vem disposto nos artigos 43, 61 e 5º, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

7.5.3. Diante dos aludidos dispositivos legais, não resta alternativa à Administração Tributária senão exigir multa e juros de mora sobre tributos e contribuições não pagos nos prazos previstos na legislação, e calculá-los com base nos dispositivos legais aplicáveis aos períodos em que permaneceu em mora o contribuinte.

No mérito, a d. DRJ sustentou que os dois pagamentos efetuados teriam sido alocados para o débito no código 2484, período de apuração janeiro/2008, restando ainda em aberto dívida no montante de R\$2.879,60<sup>1</sup>, ou seja, "...os pagamentos não foram suficientes

<sup>1</sup> 8. Consultas aos sistemas "Documentos de Arrecadação", no SIEF, IRPJ e DCTF indicam o quanto segue, em relação ao débito no código 2484, referente ao mês de janeiro de 2008 (vencimento: 29/02/2008):

8.1. DCTF => na última declaração entregue (em 20/12/2013), o débito é de R\$163.141,88.

8.2. IRPJ => na última declaração entregue relativa ao AC 2008 (em 20/12/2013) foi indicado débito de R\$163.141,88 (Ficha 16: Cálculo da CSLL Mensal por Estimativa; Linha 11: CSLL a Pagar).

sequer para quitar o débito confessado em DCTF, razão pela qual inexistente direito creditório a ser reconhecido em favor da Recorrente, em relação ao pagamento de R\$36.438,92”.

Assim, julgou-se improcedente a Manifestação de Inconformidade.

### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Regularmente cientificada, eletronicamente, em 13.5.2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 118), apresentou antecipadamente seu recurso voluntário, em 6.5.2019 (fl. 63), assim manejado (fls. 65/76).

### DO PRIMEIRO PAGAMENTO

Neste ponto, aduziu a Recorrente que ao constatar que tinha apurado, em janeiro de 2008, o valor de R\$ 160.262,28 a título de CSLL teria providenciado espontaneamente, em 30.1.2009, o seu recolhimento, cujos créditos tributários ainda não estavam declarados, acrescidos apenas de juros moratórios, com amparo no artigo 138 do Código Tributário Nacional (“CTN”), a respectiva DCTF teria sido declarada em 16.11.2009:

16. Assim, a Recorrente efetuou o recolhimento da diferença por meio do DARF de fls. 20 sem a imputação da multa, com os seguintes dados:

Tributo	Principal	Multa	Juros	Data de recolhimento
CSLL - 2484	160.262,28	-	17.773,08	30/01/2009

17. Após o recolhimento do valor, a Recorrente apresentou DCTF retificadora transmitida em 16.11.2009, de modo a constituir, pelo auto-lançamento, o débito já então pago.

### DO SEGUNDO PAGAMENTO

Em relação ao segundo pagamento, afirmou a Recorrente ter apurado, posteriormente, nova diferença no valor devido da ordem de R\$ 2.879,60, não incluída na declaração retificadora até então apresentada, cujo recolhimento espontâneo se deu em 29.12.2010, acrescido de multa e juros por meio de DARF, de fl. 21, conforme tabela a seguir:

8.3. Documentos de Arrecadação => foram identificados os seguintes pagamentos (conforme abaixo): (i) R\$160.262,28 + R\$17.773,08 = R\$178.035,36 (data do pagamento: 30/01/2009); e (ii) R\$24.450,74 + R\$4.890,14 + R\$7.098,04 = R\$36.438,92 (data do pagamento: 29/12/2010).

8.4. Ao fazer a imputação de multa e juros de mora (visto que ambos os pagamento foram efetuados após o vencimento), obtemos o seguinte:

8.4.1. Pagamento de R\$178.035,36 (em 30/01/2009) => Multa de Mora = 20%; Juros de Mora = 11,09% (Selic de março a dezembro de 2008 = 10,09 + 1,00%). VA = R\$135.811,55

8.4.2. Pagamento de R\$36.438,92 (em 29/12/2010) => Multa de Mora = 20%; Juros de Mora = 29,03% (Selic de março/2008 a novembro/2010 = 28,03 + 1,00%). VA = R\$24.450,73

8.4.3. Portanto, o valor amortizado do débito (R\$163.141,88), com esses dois pagamentos, foi de R\$160.262,28 (R\$135.811,55 + R\$24.450,73).

Tributo	Principal	Multa	Juros	Data de recolhimento
CSLL - 2484	24.450,74	4.890,14	7.098,04	29/12/2010

Assim, Recorrente teria pago um valor total a título de CSLL, ref. competência de janeiro de 2008, da ordem de R\$ 184.713,02 (principal) e como o valor correto devido seria de R\$ 163.141,88, haveria incorrido em um pagamento a maior de R\$ 21.571,14 (R\$ 184.713,02 - R\$ 163.141,88) a título de CSLL (cód. 2484) da competência de janeiro de 2008.

21. Tais fatos são comprovados pelos seguintes documentos: (i) DARFs que totalizam o recolhimento no valor devido e o valor excedente da competência de janeiro de 2008 de fls. 20/21; e (ii) todas as DCTFs da competência de janeiro de 2008, que demonstram os valores devidos e evidenciam a aplicação da denúncia espontânea ( doc. 03).

Defendeu ainda a inexigibilidade de quaisquer valores a título de multa sobre os valores quitados, em conformidade com o disposto no artigo 138 do CTN, porque, os recolhimentos dos valores devido, bem como a entrega das declarações foram efetuados de forma espontânea, isto é,

“...antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização tendente a exigir o cumprimento destas obrigações. E mais: tais valores não foram, em nenhum momento, previamente declarados pela Recorrente, conforme DCTF originária”.

Para a Recorrente a inexigibilidade de multa de mora ocorre no caso de recolhimento espontâneo de débitos pelo contribuinte, acompanhado da declaração dos valores recolhidos, tese há muito reconhecida pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, inclusive pela sistemática prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil .

Tal entendimento, segundo a Recorrente, já teria sido firmado pela Receita Federal do Brasil, em especial a partir da edição do Ato Declaratório n. 8/2011, que autoriza a não apresentação de contestação e a desistência de ações em que se discuta a não aplicação de multa nos casos em que, como o presente, a denúncia espontânea é acompanhada do pagamento do crédito tributário, ato “...integralmente corroborado pela Nota Técnica Cosit n. 19/2012, que conclui pela necessidade de subtração da multa de mora calculada automaticamente pelo sistema, nos casos em que restar identificada a denúncia espontânea de débitos não anteriormente declarados”.

Assim, no seu entender, pela simples análise dos documentos e das informações constantes no próprio sistema da Receita Federal, percebe-se a existência do direito creditório decorrente de pagamento a maior de CSLL da competência de janeiro de 2008.

Defendeu que o não acolhimento do seu argumento violaria frontalmente o Princípio da Verdade Material, pilar do processo administrativo fiscal, que vincula o próprio julgador a afastar todo e qualquer erro ou inconsistência para buscar e apurar a verdade material. Cita doutrina e jurisprudência administrativa.

31. Dessa forma, se o princípio da verdade material prevê que a autoridade administrativa deve buscar exaustivamente todos os elementos capazes de influir no seu convencimento e nesse sentido tem se posicionado a jurisprudência administrativa, tendo sido demonstrado que, no presente caso, deixou de ser analisada a devida

existência do direito creditório pleiteado, é evidente que deve ser reformada a decisão recorrida para se assegurar o direito da Recorrente à compensação do pagamento a maior de CSLL apurado em janeiro de 2008.

Ao final, requereu a Recorrente seja dado total provimento ao presente Recurso Voluntário, para que seja reconhecido integralmente o direito creditório pleiteado, e homologada a compensação objeto do presente processo

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Márcio Avito Ribeiro Faria, Relator.

Submete-se à apreciação desta Turma de Julgamento o recurso voluntário oferecido pela contribuinte BHP BILLITON BRASIL LTDA.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III, do art. 151, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN. Assim, dele toma-se conhecimento.

## DAS INICIAIS

Inicialmente a este julgador não resta dúvida sobre o grande saber jurídico dos signatários das diversas doutrinas trazidas. Entretanto as mesmas não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação. E as decisões jurídicas trazidas somente têm efeito entre as partes.

Em relação às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da petição impugnativa, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26A do Dec. 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005.

Veja-se também o Parecer Normativo CST nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

11. Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo

E, mais remotamente, também o Parecer Normativo CST n.º 390, de 1971, que a muito elucidou o tema:

Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Em relação às decisões judiciais, não é demais ressaltar que os entendimentos manifestados pelos Tribunais, ainda que Superiores, sem embargo de sua respeitabilidade, não vinculam, de per si, o julgamento administrativo, já que também não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do CTN, ressalvada, naturalmente, a força impositiva das súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional n.º 45, de 2004, e das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2º, da CF/1988), inexistentes para o caso em apreço.

Ao final, mas não menos importante, em relação às decisões judiciais, especificamente, há que se considerar que seus efeitos são estritos às partes, sem extensão a terceiros, por força do que dispõe o art. 506, da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, denominada Código de Processo Civil – CPC, *verbis*:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Por seu turno, a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Além de vinculada, a atividade administrativa de lançamento é obrigatória, conforme disciplina o art. 142 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN.

#### DO ÔNUS DA PROVA

A compensação é forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, inciso II, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN, e que, para a fruição de tal direito, faz-se necessário que o crédito reclamado pelo sujeito passivo seja dotado de certeza e liquidez. É de se notar que o Recurso Voluntário embute solicitação de desconstituição de confissão de dívida e, nesse contexto, deve ela atestar que o direito de crédito aproveitado/solicitado na compensação/restituição tem apoio não só legal como documental.

Com a edição da Lei n.º 10.637/02, que deu nova redação ao art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996<sup>2</sup>, a compensação declarada à Secretaria Espacial da Receita

---

<sup>2</sup> Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Federal – RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (§ 2º).

Ressalte-se que o chamado ônus da prova é da contribuinte no que tange à existência e regularidade do crédito com que pretendeu extinguir a obrigação tributária. Com efeito, ao pleitear junto à Autoridade Tributária a existência de um crédito capaz de extinguir um débito, o contribuinte assume a incumbência de demonstrar sua liquidez e certeza quando do exame administrativo, em consonância com o art. 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda

Neste sentido, encontramos jurisprudência exarada pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ, assim disposta:

(...) o art. 170 do CTN estabelece certas condições à compensação de tributos .... A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei, segundo o texto legal referenciado. .... (STJ. AGREsp 495012/AL. Rel.: Min. José Delgado. 1ª Turma. Decisão: 20/05/03. DJ de 30/06/03, p. 154.)

(...) A compensação posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (art. 170, do CTN).” (STJ, 1ª T., AgRg no Resp 862.572/CE, Rel. Ministro LUIZ FUX, mai/08)

A respeito do tema, dispõe o Código de Processo Civil (CPC) Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Como se percebe, a legislação previu a possibilidade de compensação de valores de tributos pagos indevidamente com valores relativos a tributos vincendos devidos pelo contribuinte. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, os cálculos são feitos pelo próprio contribuinte, que apura seu crédito e efetua a compensação na sua contabilidade, sujeito a posterior fiscalização. É preciso, como afirmado inicialmente, que a origem de tais créditos seja idônea, clara, líquida e certa. É ônus do contribuinte apresentar os elementos indicativos de que os valores pretendidos efetivamente lhe tocam e estão aptos a ensejar o encontro de contas postulado.

Nessa toada, o princípio da verdade material ou do formalismo moderado não pode ser invocado para inverter o ônus da prova, muito menos permitir que o contribuinte a seu alvedrio deixe de produzir as provas constitutivas dos seu direito, ainda mais quando não se está

diante de processo de lançamento tributário, mas de processos de restituição e/ou compensação. Nestes, como visto alhures, o ônus probatório é do Recorrente. Aliás, é preciso reiterar que foi oportunizado à contribuinte, em sede de Manifestação de Inconformidade e Recursal que demonstrasse a origem e a veracidade dos créditos pretendidos.

### DO MÉRITO

No caso dos autos, toda a celeuma gira em torno da aplicação de multa de mora a débitos vencidos.

Para a Recorrente, aos débitos tributários vencidos, mas denunciados espontaneamente, não incidem multa de mora, vejamos (fls. 70/71):

23. Isso porque, os recolhimentos dos valores devido a título de CSLL, bem como a entrega das declarações foram efetuados de forma espontânea, isto é, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização tendente a exigir o cumprimento destas obrigações. E mais: tais valores não foram, em nenhum momento, previamente declarados pela Recorrente, conforme DCTF originária.

24. A inexigibilidade de multa de mora no caso de recolhimento espontâneo de débitos pelo contribuinte, acompanhada da declaração dos valores recolhidos, já foi há muito reconhecida pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, inclusive pela sistemática prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil .

Por seu turno, a recorrida decisão entendeu que não teria ocorrido a denúncia espontânea, mantendo a incidência da multa de mora (fls. 56, 58 e 60):

7.5. O pagamento de tributos em atraso (inclusive CSLL mensal calculada por estimativa) sujeitam-se ao recolhimento com juros e multa de mora, calculados conforme vem disposto nos artigos 43, 61 e 5º, § 3º, da Lei nº 9.430/96:

(...)

7.5.3. Diante dos aludidos dispositivos legais, não resta alternativa à Administração Tributária senão exigir multa e juros de mora sobre tributos e contribuições não pagos nos prazos previstos na legislação, e calculá-los com base nos dispositivos legais aplicáveis aos períodos em que permaneceu em mora o contribuinte.

(...)

8.4. Ao fazer a imputação de multa e juros de mora (visto que ambos os pagamento foram efetuados após o vencimento), obtemos o seguinte:

Pois bem.

### DOS DÉBITOS VENCIDOS

É de se notar que a legislação de regência deixa claro a incidência dos devidos acréscimos legais (art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996), posto que os débitos estariam vencidos.

Assim disciplina a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (grifei):

Art. 61. **Os débitos para com a União**, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, **não pagos nos prazos previstos na legislação**

**específica, serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ora, no caso em tela, resta cristalino que os débitos, na data em que foram recolhidos, estavam em atraso, **sendo exigidos os acréscimos de multa de mora**.

Vejamos que a cobrança da multa moratória, de caráter irrelevável, é de natureza objetiva, isto é, não sendo recolhido no vencimento, incidirá multa, independente da intenção do agente.

Conforme prevê a legislação de regência, não recolhendo na época própria, o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

#### DA DENUNCIA ESPONTÂNEA

A Recorrente entendeu que, no caso em comento, aplicar-se-ia o instituto da denúncia espontânea e, conseqüentemente, o afastamento da multa moratória, trazendo como argumentos de defesa ementas de julgados administrativos e judiciais.

Pois bem.

Em que pese todas as alegações trazidas, tanto em sede de manifestação de inconformidade, quanto em sede recursal, as mesmas não conferem razão à Recorrente.

No caso dos autos, restou claro o entendimento de que a extinção do crédito tributário mediante pagamento realizado a destempo, mas, ato contínuo, desacompanhado da respectiva confissão, não configura a denúncia espontânea referida no artigo 138 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN<sup>3</sup>.

Vejamos que, ao contrario do defendido pela Recorrente, o tema em debate não foi exaurido com a publicação do Ato Declaratório PGFN n.º 08/2011, muito menos restou integralmente corroborado pela Nota Técnica Cosit n.º 19/2012.

---

<sup>3</sup> 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.

Para a RFB, o entendimento exarado no Ato Declaratório PGFN n.º 8, de 2011, dá conta de que configuraria a denúncia espontânea somente na situação em que o contribuinte **declara a menor, paga integralmente** o débito declarado e **depois retifica a declaração para maior, quitando concomitantemente o débito**.

4.1. Segundo o Ato Declaratório PGFN n.º 8, de 2011, somente na situação em que o contribuinte declara a menor, paga integralmente o débito declarado e depois retifica a declaração para maior, quitando concomitantemente o débito, configura-se a denúncia espontânea.

Neste sentido, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório PGFN n.º 8, de 2011, como descrito no item 4.1, a seguir transcrito, deve ser considerada **ocorrida a denúncia espontânea** apenas na sua aceção primária de **pagamento do débito concomitantemente a apresentação da declaração**.

Por outro lado, o ato da PGFN não tratou das seguintes situações constantes da Nota Técnica n.º 1, de 2012 (item 4.2, da Nota Técnica Cosit n.º 19/2012<sup>4</sup>):

- a) contribuinte **não apresenta declaração, mas paga o débito** (caso dos autos);
- b) contribuinte declara o débito a menor, não paga e posteriormente retifica a declaração pagando concomitantemente todo o débito e;
- c) o contribuinte não declara o débito em DCTF, porém efetua a compensação dele em Dcomp.

Com efeito, nos termos da Nota Técnica Cosit n.º 19/2012, considerar-se-á ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002:

- 1) 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 n.º 4, de 20 de dezembro de 2011;
- 2) 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 n.º 8, de 20 de dezembro de 2011.

No caso ora em debate, não verificou-se a ocorrência de nenhuma das duas hipótese em que restaria caracterizada a denúncia espontânea.

---

<sup>4</sup> 4.2. O ato da PGFN não trata das seguintes situações constantes da Nota Técnica n.º 1, de 2012: contribuinte não apresenta declaração, mas paga o débito; contribuinte declara o débito a menor, não paga e posteriormente retifica a declaração pagando concomitantemente todo o débito e; o contribuinte não declara o débito em DCTF, porém efetua a compensação dele em Dcomp. Desse modo, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, deve ser considerada ocorrida a denúncia espontânea apenas na sua aceção primária de pagamento do débito concomitantemente a apresentação da declaração e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório PGFN n.º 8, de 2011, como descrito no item 4.1.

De mais a mais, ainda que o débito tivesse sido previamente declarado, o seu pagamento a destempo não caracteriza a denúncia espontânea, conforme o entendimento do e. STJ, já transitado em julgado, em tese firmada, no âmbito do Repetitivo n.º 61<sup>5</sup>,

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.

A tese trazida pelo e. STJ deixa claro que a apresentação de qualquer declaração cuja natureza é de confissão de dívida, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco, portanto, 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.

Destarte, apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à denúncia espontânea já era a muito o entendimento do e. STJ, traduzido, assim, no Informativo n.º 576, de 5 a 19 de fevereiro de 2016<sup>6</sup>:

Por fim, observe-se que o **atual entendimento de ambas as Turmas** de Direito Público desta Corte (AgRg nos EDcl no REsp 1.167.745-SC, Primeira Turma, DJe 24/5/2011- e AgRg no AREsp 13.884-RS, Segunda Turma, DJe 8/9/2011) é no sentido de que **apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à denúncia espontânea**. Precedente citado: REsp 1.340.174-PR, Segunda Turma, DJe 28/9/2015. EREsp 1.131.090-RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/10/2015, DJe 10/2/2016. (grifo nosso).

Portanto, resta demonstrado que a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, no caso dos autos, exige que o pagamento integral seja seguido à sua confissão, consequentemente, não há como acatar a alegação do contribuinte e a r. decisão recorrida deve ser mantida sem alteração.

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria

---

5

[https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=61&cod\\_tema\\_final=61](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=61&cod_tema_final=61) <acessado em 10/08/2022>

6

<https://processo.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?aplicacao=informativo&acao=pesquisar&livre=@cno t=015746> . <acesso em 10/08/2022>

Fl. 12 do Acórdão n.º 1001-003.345 - 1ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 18470.904451/2015-31