



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.000274/2009-73  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-006.235 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 05 de agosto de 2022  
**Recorrente** TAM LINHAS AÉREAS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO DE DÉBITOS DECLARADOS EM ATÉ 20 DIAS APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. ART. 47 DA LEI Nº 9.430/96. INAPLICABILIDADE A DÉBITOS INFORMADOS EM DIPJ.

Somente a declaração do contribuinte com efeito de confissão de dívida atrai a aplicação do art. 47 da Lei nº 9.430/96 para fins de recolhimento de débitos declarados, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo, o que não inclui aqueles informados em DIPJ.

A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado (Súmula CARF nº 92).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator e Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial do Contribuinte em face do Acórdão n.º 1401-002.813 (26/09/2018) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A denúncia espontânea só pode ser aplicada aos casos em que o pagamento depois da ciência do termo de início de fiscalização é relativo aos tributos declarados em DCTF.

RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. MULTA MORATÓRIA. MULTA ISOLADA. EFEITOS.

A multa isolada objetiva justamente punir a falta no recolhimento de estimativa, sendo que este problema já foi compensado em parte pelo recolhimento da multa de mora que incidiu sobre esta mesma rubrica . A multa isolada pela falta [sic] possui uma relação de sobreposição com a multa de mora pelo atraso, de modo que a multa de mora recolhida pela Contribuinte deve ser deduzida da multa isolada aplicada pela Fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso para admitir a dedução da Multa Isolada de eventual recolhimento feito pela Recorrente a título de multa de mora.

A exigência em discussão nos autos refere-se à aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de CSLL referente ao mês de janeiro de 2004.

Em sua Impugnação, aduziu o Contribuinte que tomou ciência do termo de início de fiscalização em 5 de janeiro de 2009, e teria recolhido o de CSLL informado, informado em DIPJ, em 15 de janeiro desse mesmo ano. Requereu, assim, a aplicação do instituto da denúncia espontânea com base no disposto no ar. 138 do CTN e no art. 47 da Lei n.º 9.430/96<sup>1</sup>. Questionou ainda a incidência da multa de ofício isolada.

Analisando a Impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância considerou-a improcedente.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário que foi parcialmente provido para tão somente reduzir da multa de ofício isolada cominada, o montante recolhido a título de multa de mora, nos termos da ementa e dispositivo do Acórdão n.º 1401-002.813 já reproduzidos alhures.

Intimada, a PGFN não apresentou recurso.

---

<sup>1</sup> Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

O Contribuinte opôs ainda, tempestivamente, Embargos de Declaração que foram rejeitados monocraticamente pelo Presidente do Colegiado *a quo*.

Intimado desse despacho em 02/09/2020 (fl. 231) e em 16/09/2020 (fl. 232) apresentou Recurso Especial de fls. 235-257 que foi admitido parcialmente pelo despacho de fls. 293-304 cujos principais trechos reproduz-se a seguir:

No recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

1- NULIDADE DO ACÓRDÃO QUE MANTÉM OS VÍCIOS APONTADOS EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO;

2- DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA COM FUNDAMENTO NO ART. 47 DA LEI N. 9.430/1996; e

3- DESCABIMENTO DE MULTA ISOLADA POR FORÇA DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA E DA TIPICIDADE.

[...]

1- NULIDADE DO ACÓRDÃO QUE MANTÉM OS VÍCIOS APONTADOS EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO; [matéria não admitida]

[...]

2- DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA COM FUNDAMENTO NO ART. 47 DA LEI N. 9.430/1996

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à segunda divergência:

- *Como demonstrado na Impugnação apresentada e no Recurso Voluntário interposto, o artigo 47 da Lei n. 9.430/1996, com a redação que lhe deu o artigo 70, inciso II, da Lei n. 9.532/1997, dispõe o seguinte:*

*[reprodução do citado dispositivo]*

- *No caso em tela, a Recorrente tomou ciência do termo de início de fiscalização em 05.01.2009. Constatando ela a existência de saldo remanescente devido de CSLL, promoveu, em 15.01.2009, ou seja, 10 dias após o início da ação fiscal, o seu pagamento integral, acrescido de juros e multa de mora. Em 16.01.2009, apresentou ela a competente DCTF retificadora para o período, regularizando,*

*assim, a sua situação fiscal, dentro, portanto, do prazo de 20 (vinte) dias, concedido pelo artigo 47 supratranscrito;*

- *Diante do acima exposto, aplica-se, indubitavelmente, ao presente caso, o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, que prescreve: [...];*

- *Portanto, a combinação do artigo 138 do Código Tributário Nacional com o artigo 47 da Lei n. 9.430/1996, ambos retrotranscritos, determina que a aplicação de sanções será ilidida se o contribuinte declarar e*

*pagar os tributos com os respectivos consectários legais, até o vigésimo dia da ciência do Termo de Início de Fiscalização, o que ocorreu no caso em tela;*

*- Portanto, é completamente descabida a exigência da multa isolada correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do principal, objeto do auto de infração ora guerreado, pois o termo de início de fiscalização, por si só, não é hábil a desconfigurar a denúncia espontânea, por imposição da regra veiculada no artigo 47 da Lei n. 9.430/1996;*

*- Sobre esse tema, o v. acórdão recorrido limitou-se a declarar que o tributo recolhido pela Recorrente no prazo do art. 47 da Lei n. 9.430/1996 não se encontrava declarado antes do início da ação fiscal, na medida em que não constou da DCTF do respectivo período e a despeito de ter sido consignado na competente DIPJ. Observe-se o teor do citado do seguinte julgado: [...];*

*- Não obstante, o art. 47 da Lei n. 9.430/1996 não exige a manifesta “confissão de dívida”, mas apenas a declaração do débito;*

*- Nesse ponto, é fato incontestado neste feito que o tributo recolhido pela Recorrente encontrava-se devidamente declarado na DIPJ do período, como já demonstrado. Tratando-se de débito de estimativa de CSLL é fato que sua apuração é realizada exclusivamente na DIPJ;*

*- O v. acórdão recorrido, ao declarar que a aplicação do art. 47 da Lei n.º 9.430/1996 exigiria a declaração do tributo em DCTF, desconsiderando-se a declaração em DIPJ, contrariou frontalmente a jurisprudência deste C. Tribunal Administrativo, como se observa dos seguintes paradigmas:*

Acórdão n.º 9303-002.397

“Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador:  
28/02/2002

APLICAÇÃO DE ACRÉSCIMOS DE PROCEDIMENTO ESPONTÂNEO. ART. 47 DA LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. DÉBITO DECLARADO. ALCANCE. INFORMAÇÃO PRESTADA EM DIPJ.

POSSIBILIDADE. O benefício concedido pelo legislador (pagamento com os acréscimos de procedimento espontâneo) aos contribuintes que recolherem seus débitos no prazo de vinte dias contados do início da ação fiscal alcança também os débitos declarados na DIPJ e não apenas na DCTF. Data do fato gerador: 28/02/2002.

[...]”

*- E a análise do Acórdão n.º 3401-00.558 proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, confirmado pelo aresto supra e também ora utilizado como paradigma, deixa clara a jurisprudência deste E. CARF quanto à validade da aplicação do citado art. 47 ao caso de tributos declarados apenas em DIPJ:*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Data do fato gerador: 28/02/2002

APLICAÇÃO DE ACRÉSCIMOS DE PROCEDIMENTO ESPONTÂNEO. ART. 47 DA LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. DÉBITO DECLARADO. ALCANCE. INFORMAÇÃO PRESTADA EM DIPJ. POSSIBILIDADE.

O benefício concedido pelo legislador (pagamento com os acréscimos de procedimento espontâneo) aos contribuintes que recolherem seus débitos no prazo de vinte dias contados do início da ação fiscal alcança também os débitos declarados na DIPJ e não apenas na DCTF.

Recurso Provido.

*- Ou seja, enquanto o acórdão recorrido concluiu que a declaração do débito em DIPJ não seria suficiente para a aplicação do art. 47 da Lei n. 9.430/1996, apontando a necessidade de prévia declaração também em DCTF, os paradigmas apresentaram conclusão em sentido diametralmente oposto, reconhecendo que a DIPJ é suficiente para subsidiar a incidência da citada norma no caso concreto.*

Os paradigmas apresentados atendem os requisitos mencionados nas letras “e” a “g” da página 2 deste despacho, e nesse caso eles servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Válido registrar que os dois paradigmas foram exarados nos mesmos autos, e com o mesmo entendimento a respeito da matéria em questão. Por meio do Acórdão n.º 9303-002.397, a CSRF confirmou o Acórdão n.º 3401-00.558, rejeitando recurso especial da PGFN.

A divergência jurisprudencial está demonstrada.

Enquanto o acórdão recorrido concluiu que a declaração do débito em DIPJ não seria suficiente para a aplicação do art. 47 da Lei n. 9.430/1996, apontando a necessidade de prévia declaração também em DCTF, os paradigmas apresentaram conclusão em sentido diametralmente oposto, reconhecendo que a DIPJ é suficiente para subsidiar a incidência da citada norma no caso concreto.

**3- DESCABIMENTO DE MULTA ISOLADA POR FORÇA DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA E DA TIPICIDADE [matéria não admitida]**

Cientificado, o Contribuinte interpôs ainda Agravo, inadmitido pela Presidência do CARF.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 05/04/2021 (fl. 336) e em 12/04/2021 (fl 350) retornaram ao CARF com Contrarrazões de fls. 337-349. Em apertada síntese, a PGFN requer o não conhecimento do Apelo por meio de alegações genéricas e, no mérito, requer a confirmação da decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

### 1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme atestado pelo despacho de admissibilidade.

Em suas Contrarrazões, a PGFN ofereceu resistência ao conhecimento do Apelo. Contudo, tais argumentos são absolutamente genéricos, sem qualquer menção específica ao RICARF, ao acórdão recorrido, ao Apelo ora em exame, ou ainda ao despacho de admissibilidade. A generalidade dos argumentos é de tal monta que poderia ser utilizado para contrapor o conhecimento de todo e qualquer recurso especial.

De todo modo, confirmo o despacho de admissibilidade, pois é notório que, enquanto no acórdão recorrido entendeu-se que a informação de débito em DIPJ não seria apta a atrair a aplicação do art. 47 da Lei n.º 9.430/96, em ambos os paradigmas indicados pela Recorrente, decidiu-se de forma absolutamente oposta, entendendo-se ser aplicável tal dispositivo legal caso o contribuinte tenha informado em DIPJ débito recolhido no prazo de até 20 dias do início do procedimento fiscal.

Assim sendo, encaminho meu voto para CONHECER do Recurso Especial.

### 2 MÉRITO

A matéria devolvida a este Colegiado para manifestação diz respeito à interpretação do art. 47 da Lei n.º 9.430/96, a seguir reproduzido:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

A discussão específica envolve a interpretação a ser dada a tributos e contribuições *declarados* para fins de aplicação da benesse prevista nesse dispositivo legal acerca da possibilidade de recolhimento de tributos declarados, em até 20 dias após o início do procedimento fiscal, com os acréscimos legais aplicáveis em casos de recolhimentos espontâneos. Essa declaração poder-se-ia aplicar também às DIPJs?

Pois bem, a decisão recorrida afirma que a mera informação de débito em DIPJ não seria apta a atrair a aplicação de tal dispositivo legal. Concordo com tal conclusão.

Em primeiro lugar, há se compreender o contexto em que o art. 47 da Lei n.º 9.430/96 foi editado.

À época da edição desse diploma legal, ainda que o Contribuinte *confessasse* a existência de tributo devido (à época, DIRPJ e DCTF, as informações nela prestadas possuíam caráter de confissão de dívida), mas alocasse ao respectivo débito formas de extinção não comprovadas posteriormente (pagamento ou compensação, por exemplo), a Receita Federal somente encaminhava para cobrança, inclusive com inscrição em Dívida Ativa da União, os *saldos a pagar* informados em DCTF.<sup>2</sup>

Em relação aos débitos incorretamente informados em DCTF como extintos, a Receita Federal procedia ao lançamento de ofício, exigindo não só o tributo devido, mas também multa de ofício de 75%, nos termos do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, o qual permite essa incidência, desde sua edição, em caso de falta de declaração *ou recolhimento* do tributo.

Corroborando esse critério de confissão de dívida e de lançamento, a Instrução Normativa SRF n.º 77/1998 disciplinou a revisão de valores declarados em procedimentos de auditoria interna nos casos de débitos decorrentes de verificação dos dados informados em declarações de pessoas físicas ou jurídicas, incluindo-se a DCTF. Nessas hipóteses, os débitos seriam exigidos diretamente por meio de lançamento de ofício, possibilitando que, no pagamento do crédito tributário, se realizado até o vigésimo dia de sua ciência, incidisse tão somente a multa de mora, citando-se explicitamente a incidência do art. 47 da Lei n.º 9.430/96. Veja-se a redação do art. 2º da IN SRF n.º 77/1998:

Art. 2º Os débitos apurados nos procedimentos de auditoria interna, decorrentes de verificação dos dados informados na DCTF, a que se refere o art. 2º da Instrução Normativa SRF n.º 45, de 1998, na declaração de rendimentos da pessoa física ou jurídica e na declaração do ITR, serão exigidos por meio de auto de infração, com o acréscimo da multa de lançamento de ofício e dos juros moratórios, previstos, respectivamente, nos arts. 44 e 61, § 3º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observado o disposto nas Instruções Normativas SRF n.ºs 94, de 24 de dezembro de 1997, e 45, de 1998.

§ 1º Quando da alteração dos dados informados nas declarações das pessoas físicas ou jurídicas e do ITR, ou na DCTF, resultar apenas a redução do imposto a compensar ou a restituir ou de prejuízo fiscal, as irregularidades serão objeto de auto de infração, sem o acréscimo de multa.

§ 2º Os débitos a que se refere o caput, constantes de auto de infração, poderão ser pagos:

*I - até o vigésimo dia, contado da ciência do lançamento, com o acréscimo de multa moratória, dispensada, nesse caso, a exigência da multa de lançamento de ofício (art. 47 da Lei n.º 9.430, de 1996);* [destaques ora inseridos]

---

<sup>2</sup> Por exemplo, conforme previsto no art. 1º da IN SRF n.º 77/1998. Confira-se:

*Art. 1º Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes das declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.*

Tal procedimento foi mantido pela IN SRF 126/1998.

II - do vigésimo-primeiro até o trigésimo dia, contado da ciência do lançamento, com o acréscimo de multa de lançamento de ofício, reduzida em cinquenta por cento (art. 44 e § 3º da Lei nº 9.430, de 1996);

III - a partir do trigésimo-primeiro dia contado da ciência do lançamento, com o acréscimo da multa de ofício, sem redução (art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996).

Portanto, conforme se observa, a aplicação dos efeitos do art. 47 da lei nº 9.430/96 somente fazia sentido quando era efetuado lançamento de débito já declarado e confessado.

E esse procedimento de lançamento de débito já declarado foi posteriormente convalidado com a edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, cujo artigo 90 determinou que:

*Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

Com efeito, não obstante o débito declarado em DCTF pelo Sujeito Passivo à Receita Federal constituísse confissão de dívida, era necessário o lançamento de ofício do crédito tributário já confessado também quando fosse vinculado, na própria DCTF, informação relativa a pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados.

Posteriormente, o art. 18 da Lei nº 10.833/2003, deu nova redação ao art. 90 da MP 2.158-35/2001, possibilitando, nessas hipóteses, somente a exigência de multa isolada em determinadas hipóteses, ou seja, não mais se exigiria o tributo em casos de débitos declarados em DCTF, que passaram a ser cobrados pelo valor do tributo devido, obviamente sem a dedução de informação de pagamento equivocadamente inseridos em DCTF. Confira-se:

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

*§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*§ 2º A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.*

*§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.*

Ressalta-se que outras alterações legislativas foram levadas a efeito sobre o tema, sendo desnecessária sua análise para o deslinde do litígio ora em debate nos autos.

Nesse mesmo sentido, assim se manifestou a Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 9101-004.451:



[...]

Contemporaneamente foi editada a Instrução Normativa SRF nº 73, de 1996, reformatando a Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF para dela fazer constar a forma de liquidação dos débitos declaradas (compensações e pagamentos efetuados) ou o motivo de suspensão da exigibilidade (ações judiciais e parcelamentos concedidos), além do saldo a pagar remanescente e a indicação de eventual pedido de parcelamento deste saldo. Em consequência, os procedimentos fiscais de acompanhamento dos débitos declarados foram alterados, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 45, de 1998, que limitou a inscrição em Dívida Ativa da União apenas *do saldo a pagar* informado em DCTF, e estipulou a necessária auditoria interna dos demais valores informados, inclusive mediante batimento prévio dos débitos de IRPJ e CSLL informados em DCTF e na Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica – DIRPJ.

Na sequência, a Instrução Normativa SRF nº 77, de 1998 disciplinou a exigência, mediante auto de infração, dos débitos apurados em auditoria interna de DCTF, inclusive com aplicação de multa de ofício, passível de substituição por multa de mora na forma do art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996, ainda vigente, se o pagamento do auto de infração se verificasse até o vigésimo dia de sua ciência. Suspendeu-se, desta forma, a cobrança dos débitos informados em declaração prestada pelo sujeito passivo, na forma do Decreto-lei nº 2.124, de 1984.

Este procedimento foi convalidado com a edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que assim dispôs:

Art.90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Ocorre que todo esse raciocínio acima esclarecido somente fazia sentido nos casos em que os débitos declarados tivessem caráter de confissão de dívida. No caso da declaração anual transmitida pelas pessoas jurídicas, o caráter de confissão de dívida somente existia à época da denominada Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica – DIRPJ, cujo último período de transmissão se deu em 1998, referente aos fatos geradores ocorridos em 1997.

Com a edição da IN SRF 127/1998 instituiu-se a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, a qual possuía somente caráter informativo, conforme posteriormente confirmado por ampla jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes e deste CARF, a ponto de ser editado enunciado de Súmula a esse respeito. Veja-se:

*Súmula CARF nº 92: A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.*

Nessa mesma linha de raciocínio, este Colegiado, no Acórdão n.º 9101-004.249, de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner, assim se manifestou especificamente acerca da aplicação do art. 47 da Lei n.º 9.430/96 e sua inaplicabilidade nos casos de débitos declarados/informados em DIPJ:

A discussão no presente feito cinge-se tão somente à multa de ofício, no montante de 75%, incidente sobre o recolhimento com atraso dos tributos devidos, considerando que os tributos em si foram efetivamente pagos, conforme documentos de arrecadação (DARFs) juntados aos autos.

O contribuinte efetuou os recolhimentos do IRPJ e CSLL, referentes ao quarto trimestre de 2007, após o início do procedimento fiscal, mas antes do vigésimo dia subsequente, acompanhados de juros e multa de mora. A autoridade fiscal, por sua vez, efetuou o lançamento da multa de ofício de 75% sobre os tributos não declarados em DCTF.

Em defesa, sustenta o contribuinte a aplicação ao caso do art. 47, da Lei n.º 9.430/96, que prevê a possibilidade da pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal *pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.*

[...]

Veja-se que a lei estende os efeitos da denúncia espontânea ao recolhimento efetuado após o início do procedimento fiscal, porém dentro do prazo de 20 (vinte) dias.

[...]

É incontroverso nos autos que o recolhimento ocorreu após o início do procedimento fiscal.

Ocorre que, para fins de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea, considera a legislação o recolhimento espontâneo de *tributos e contribuições já declarados*, ou seja, compete ao contribuinte cumprir com sua obrigação de declarar o débito tributário sujeito a lançamento por homologação.

Nesse sentido, cito o entendimento consubstanciado no Resp 1149022/SP, através do qual se fixou a tese de que "*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*", com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL  
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO  
543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL.  
TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR

**HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.**

*1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.*

*2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 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. 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 impontualidade do contribuinte.*

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

Como se vê, todo o racional da decisão judicial consubstancia-se na premissa de que o débito deve ser declarado, ou seja, constituído através de declaração, uma vez 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.*

Distinto é o caso dos autos, em que o contribuinte deixou de declarar em DCTF um débito sujeito a lançamento por homologação, e, assim, impôs à Administração Tributária o dever de agir para constituir o respectivo crédito tributário, à luz do art. 142 do CTN.

O IRPJ e a CSLL são, respectivamente, tributo e contribuição submetidos à modalidade de lançamento por homologação prevista no art. 147 do CTN. Tal lançamento ocorre com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, a quem compete prestar todas as informações necessárias ao lançamento, como a ocorrência do fato gerador da obrigação, a matéria tributável e o montante devido (requisitos previstos no art.142 do CTN).

**Um dos instrumentos criados pela Administração Tributária para essa finalidade é a DCTF, sendo inócua a informação constante em DIPJ. Nesse sentido foi aprovada a Súmula CARF nº 92, que dispõe que a DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.**

**De fato, uma vez que o débito não se encontra declarado em DCTF, mas apenas informado em DIPJ, não se pode falar em constituição do crédito tributário. [negritos ora inseridos]**

Considerando-se que o débito que deu origem ao lançamento nos presentes autos refere-se a janeiro de 2004, e o débito em questão somente havia *sido informado* em DIPJ, sem sua confissão via DCTF, não há como se prover o Apelo do Sujeito Passivo.

### 3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

#### **Declaração de Voto**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Optei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões pelas quais divergi do voto do I. Relator quanto à manutenção do presente lançamento.

A controvérsia diz respeito à aplicação ou não do comando legal previsto no art. 47 da Lei nº 9.430/96 ao caso concreto, no qual se discute a incidência de multa isolada sobre o débito de CSLL, declarado em DIPJ (mas não em DCTF) apresentada pelo contribuinte e que foi por ele pago dentro do prazo de 20 (vinte) dias do início da respectiva ação fiscal.

Referido dispositivo legal dispõe que:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Na visão do contribuinte, como o débito de CSLL já havia sido informado em DIPJ, e considerando ainda que o seu pagamento ocorreu dentro do referido prazo de 20 (vinte) dias, incabível a multa de ofício lançada.

Apesar da consistência e lógica no raciocínio empregado pela Recorrente, fato é que a maioria do Colegiado entendeu que *somente a declaração do contribuinte com efeito de confissão de dívida atrai a aplicação do art. 47 da Lei nº 9.430/96 para fins de recolhimento de*

*débitos declarados, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo, o que não inclui aqueles informados em DIPJ.*

Não concordo com esse racional.

Com efeito, o art. 47 em questão inseriu no ordenamento jurídico aquilo que a doutrina chamou de *período de graça* (ou *instituo de graça*), contemplando justamente a situação em que o contribuinte, após notificado sobre o início de um procedimento de fiscalização, quite os tributos já declarados em até 20 (vinte) dias do respectivo termo de início de ação fiscal apenas *com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo*.

Tal, então, como positivado, efetuando o pagamento dentro do *período de graça*, o contribuinte realmente tem o direito de receber o mesmo tratamento conferido aos sujeitos passivos que se valem da *espontaneamente*, qual seja, o de pagar o tributo “em aberto” sem a incidência da multa de ofício.

Feitas essas considerações, e diante da demonstração de que o contribuinte, na iminência de ser fiscalizado, efetuou o pagamento da CSLL devida, já informada, ou melhor, devidamente declarada em DIPJ, dentro do referido prazo legal, incabível a exigência de multa de ofício isolada, nos exatos termos do art. 47 da Lei n.º 9.430/96.

Com a devida vênia, não há, ao contrário do que decidiu a maioria desta E. Turma, nenhuma restrição na Lei quanto aos efeitos ou tipo da declaração (se constitutiva ou não) a ser “beneficiada”. Pelo contrário, o Legislador reconheceu que esse “benefício” deve ser aplicado a tributos e contribuições declarados, e nada mais!

Por mais preconceito que se possa ter com a natureza da DIPJ, fato é que é inegável que tal documento constitui uma declaração ao fisco, o que significa dizer que essa situação fática se enquadra perfeitamente na norma que instituiu o *período de graça*.

Como leciona Roque Antonio Carrazza<sup>3</sup>:

Na apreciação de cada caso concreto deve ser levado em conta o que previamente se encontra na lei. O Fisco deve limitar-se a subsumir o fato à norma, sem nenhum tipo de valoração.

(...)

Em nosso ordenamento jurídico, o Executivo, no exercício de sua faculdade regulamentar, não pode, em nenhum caso, invadir a esfera de atribuições do Legislativo.

Ora, considerando que o art. 47 da Lei n. 9.430/1996 não exige a manifesta “confissão de dívida”, mas apenas que o débito tenha sido declarado previamente - o que indiscutivelmente foi feito por ocasião da entrega prévia da DIPJ -, não poderia o intérprete assim proceder, sob pena de admitir que o Aplicador se coloque indevidamente na posição de Legislador, em total afronta ao princípio da legalidade.

Nenhum reparo, portanto, caberia ao que restou decidido, por unanimidade de votos, no Acórdão *paradigma* n.º **9303-002.397**, que assim decidiu sobre a matéria:

(...)

---

<sup>3</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros. 28ª edição. P. 286 e 403.

Note-se que o deslinde da questão não é ajudado nem mesmo pela exposição de motivos da MP 1.602 que alterou a redação do dispositivo para dele retirar a expressão "lançados" presente na versão original: nela nenhuma palavra há acerca dessa mudança.

Apesar disso, entendo que é por meio dela que se pode tentar extrair qual teria sido a intenção do poder executivo com a MP. Como se sabe, existiam então, e sobrevivem ainda hoje, dois tipos de declarações que comunicam à SRF a ocorrência de fatos geradores de obrigações principais. Por primeiro, aquelas que permitem o imediato encaminhamento do débito para inscrição em dívida ativa, exatamente por se revestirem do caráter de confissão de dívida, para as quais a multa prevista é de 20%. De outra, aquelas declarações meramente informativas cujos débitos nelas informados somente podem ser exigidos após o regular procedimento de lançamento.

E, penso eu, para que o comando legal tenha algum sentido precisa ter a capacidade de induzir o sujeito passivo, efetivamente, à providência nele indicada, isto é, o recolhimento. Essa capacidade há de ser por efeito coercitivo ou por algum incentivo a ela vinculado.

Ora, por qualquer dos ângulos que se analise, coerção ou incentivo, ela não tem esse condão no que se refere às primeiras. Com efeito, os débitos já incluídos em instrumento de confissão de dívida e ainda não recolhidos só admitem uma providência: a inscrição "imediate" em dívida. Assim o prevê o art. 5º do decreto-lei 2.124 editado no já longínquo ano de 1985.

Por outro lado, o ônus que o sujeito passivo enfrentará também já está irreversivelmente estabelecido quando iniciado o procedimento fiscal: multa de 20% (além dos juros de mora). Assim, com relação a eles se o sujeito passivo simplesmente ignorar a "intimação", nada piora em sua situação. Se a cumprir, nada melhora, a não ser pelos juros.

Já com respeito às declarações que, embora constituam, sem dúvida, ônus para o contribuinte, nenhum proveito lhe trazem no que tange à constituição do crédito tributário, a "benesse" introduzida pelo art. 47 de muita valia se mostra. Realmente, desde que disponha ele de recursos para extinguir imediatamente o débito pelo pagamento, verá a multa reduzir-se de 75% para apenas 20%.

Desse modo, entendo eu, o dispositivo realiza dois aspectos da justiça fiscal que todos buscamos: em primeiro lugar, tratando desigualmente os desiguais, premia aqueles que cumprem integralmente as obrigações acessórias que lhes competem, mesmo não tendo recursos para o imediato cumprimento da obrigação principal - para os quais se aplica com propriedade o epíteto de meros inadimplentes - daqueles que, diante da mesma situação, preferem se esconder por trás da não entrega daquelas declarações de que não decorra a aplicação da multa reduzida. Em segundo lugar, contribui para a celeridade dos procedimentos de realização do crédito tributário, "induzindo-a" de forma efetiva com o prêmio mencionado.

Essas, ao meu ver, razões que se somam ao argumento básico utilizado pelo dr. Odassi Guerzoni Filho e que peço vênia para transcrever como meu:

*Tenho comigo que aqueles contribuintes que, sejam quais forem as razões, deixem de recolher seus tributos na época fixada em lei e sejam flagrados pelo Fisco nessa situação, devem se submeter às penalidades também fixadas em lei, notadamente, à multa de ofício.*

*Mas, havemos de considerar a existência de um dispositivo legal que concede o "dia da graça" aos contribuintes, os quais mesmo já sob o procedimento fiscal, podem pagar em até vinte dias do recebimento do correspondente termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, com os acréscimos legais aplicáveis no caso de procedimento espontâneo.*

*E o caso em questão envolve uma situação em que o contribuinte, já sob o procedimento de ofício e flagrado na condição de inadimplente em relação a uma parte do débito da Cofins de fevereiro de 2002, providenciou, dentro daqueles vinte dias, o recolhimento da diferença com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. Detalhe: o valor total da Cofins fora declarado na DIPJ.*

*Ora, a meu ver, a expressão "declarado", contida no art. 47 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, se encerra em si mesma, ou seja, não comporta digressões sobre o alcance de seu significado, como pretendeu demonstrar a instância de piso em seu voto, quando concluiu que por "declarado" somente poderia ser entendido o débito que constasse da DCTF, já que somente esta se reveste do caráter de confissão de dívida.*

*O que estou querendo dizer é que a argumentação trazida pela DRJ não tem valia neste processo, visto que, sob o ponto de vista do objetivo pretendido pelo legislador ao conceder os "dias da graça", não se pode imaginar que estivesse ele preocupado em propiciar o benefício apenas àqueles contribuintes que tivessem informado seus débitos em DCTF, não!, ele não especificou em qual declaração os débitos deveriam ser informados, apenas condicionou o benefício a que os débitos estivessem declarados, aqui lembrando que, na versão original do dispositivo, constava a expressão "lançados e declarados".*

*Assim, a meu ver e diferentemente da restrição estabelecida pela instância de piso, quando se fala em "valor declarado", ao menos para os fins propostos pelo artigo 47 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quer se falar de valor informado em qualquer das obrigações acessórias e não apenas na DCTF.*

*Além do mais, se, como entende a DRJ, o artigo 47 é voltado apenas para os casos em que os débitos estejam já confessados, para que se iniciar um procedimento de ofício, se, como se sabe, nessas circunstâncias, o Fisco dispõe de instrumentos legais para simplesmente cobrá-los, inclusive mediante inscrição em dívida ativa? Ou seja, onde o legislador não distinguiu não me parece caber-nos fazê-lo.*

Complemente-se, aqui, que admitir essa indevida restrição ao texto legal esvaziaria o próprio campo de abrangência do *instituto da graça*, instituto este que, na prática, se tornaria ineficaz.

Essas são as razões, portanto, para dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli