



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10070.000013/2007-93  
**Recurso nº** 933.294 Voluntário  
**Acórdão nº** **1802-01.319 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 7 de agosto de 2012  
**Matéria** Denúncia Espontânea - Tributos recolhidos em atraso  
**Recorrente** BG DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2001

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTOS OCORRIDOS ANTES DE DECLARADOS EM DCTF E ANTES DO INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO.

O pagamento de tributos sujeitos a lançamento por homologação feito em atraso, desde que não confessados em instrumento próprio e desde que ocorrido antes de iniciado procedimento fiscal tendente a consolidar o lançamento, estão albergados pelo instituto da denúncia espontânea. Inteligência do art. 138 do Código Tributário Nacional. Não existe distinção nesta aplicação entre multa moratória e multa punitiva. Precedentes do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Sustentação Oral Dra. Caroline Aragão Cassar Pereira.

*(documento assinado digitalmente)*

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

Marciel Eder Costa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (presidente da turma), Marciel Eder Costa, Marco Antonio Nunes Castilho, Nelso Kichel, Jose de Oliveira Ferraz Correa e Gustavo Junqueira Carneiro Leao.

## Relatório

Tratam os presentes, de cobrança de multa moratória nos tributos recolhidos em atraso aos cofres públicos, nos quais pede a ora Recorrente, as benesses do instituto da Denúncia Espontânea, substanciada no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Pela clareza na descrição fática, adoto o relatório proferido pela 3ª Turma da DRJ/RJ1 através do Acórdão nº 12-30.136, consoante fls. 534/536:

*Trata-se dos Autos de Infração nº 0042059 (fls.6/26) e nº 0042062 (fls.28/48), lavrados em 21.11.2006, pela então Delegacia da Receita Federal de Fiscalização em Rio de Janeiro, em decorrência de auditoria interna nas seguintes Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF):*

**Quadro 1 - Dados das DCTFs (fls. 8 e 30)**

| <i>Trimestre</i> | <i>Data de Entrega</i> | <i>Número</i>          | <i>Tipo</i>         | <i>Tributo</i>     |
|------------------|------------------------|------------------------|---------------------|--------------------|
| <i>Primeiro</i>  | <i>27.04.2004</i>      | <i>100200491720375</i> | <i>Retificadora</i> | <i>IRPJ e CSLL</i> |
| <i>Segundo</i>   | <i>27.04.2004</i>      | <i>100200421931678</i> | <i>Retificadora</i> | <i>IRPJ e CSLL</i> |
| <i>Terceiro</i>  | <i>27.04.2004</i>      | <i>100200451816141</i> | <i>Retificadora</i> | <i>IRPJ e CSLL</i> |
| <i>Quarto</i>    | <i>27.04.2004</i>      | <i>100200441848213</i> | <i>Retificadora</i> | <i>IRPJ e CSLL</i> |

*2 Relativamente a débitos de IRPJ, foi constatado, durante o procedimento de auditoria, que, nos pagamentos das obrigações tributárias abaixo, não foram pagas as multas de mora devidas, no total de R\$ 618.701,35, a saber:*

**Quadro 2 - Auto de Infração - IRPJ (fls. 10/21)**

| <i>Nº do Pagamento</i> | <i>Cód.</i> | <i>Principal</i>  | <i>Vencimento</i> | <i>Data do Pagamento</i> | <i>Multa Devida</i> | <i>Multa Paga</i> |
|------------------------|-------------|-------------------|-------------------|--------------------------|---------------------|-------------------|
| <i>623852019</i>       | <i>5993</i> | <i>233.084,90</i> | <i>28/02/2001</i> | <i>30.06.2003</i>        | <i>46.616,98</i>    | <i>“0”</i>        |
| <i>628142639</i>       | <i>5993</i> | <i>14.608,01</i>  | <i>28/02/2001</i> | <i>31.07.2003</i>        | <i>2.921,60</i>     | <i>“0”</i>        |
| <i>623852059</i>       | <i>5993</i> | <i>315.145,46</i> | <i>30.03.2001</i> | <i>30.06.2003</i>        | <i>63.029,09</i>    | <i>“0”</i>        |
| <i>623852009</i>       | <i>5993</i> | <i>232.849,18</i> | <i>30.04.2001</i> | <i>30.06.2003</i>        | <i>46.569,83</i>    | <i>“0”</i>        |
| <i>623851989</i>       | <i>5993</i> | <i>229.178,59</i> | <i>31.05.2001</i> | <i>30.06.2003</i>        | <i>45.835,71</i>    | <i>“0”</i>        |
| <i>623852049</i>       | <i>5993</i> | <i>289.428,92</i> | <i>29.06.2001</i> | <i>30.06.2003</i>        | <i>57.885,78</i>    | <i>“0”</i>        |
| <i>623851999</i>       | <i>5993</i> | <i>229.828,78</i> | <i>31.07.2001</i> | <i>30.06.2003</i>        | <i>45.965,75</i>    | <i>“0”</i>        |
| <i>623852029</i>       | <i>5993</i> | <i>255.816,72</i> | <i>31.08.2001</i> | <i>30.06.2003</i>        | <i>51.163,34</i>    | <i>“0”</i>        |

| Nº do Pagamento | Cód. | Principal  | Vencimento | Data do Pagamento | Multa Devida      | Multa Paga |
|-----------------|------|------------|------------|-------------------|-------------------|------------|
| 623852039       | 5993 | 280.498,41 | 28.09.2001 | 30.06.2003        | 56.099,68         | "0"        |
| 623851979       | 5993 | 193.047,62 | 31.10.2001 | 30.06.2003        | 38.609,52         | "0"        |
| 623852069       | 5993 | 320.833,22 | 30.11.2001 | 30.06.2003        | 64.166,64         | "0"        |
| 623852079       | 5993 | 331.638,02 | 28.12.2001 | 30.06.2003        | 66.327,60         | "0"        |
| 623851969       | 5993 | 167.549,19 | 31.01.2002 | 30.06.2003        | 33.509,83         | "0"        |
|                 |      |            |            | <b>Total</b>      | <b>618.701,35</b> |            |

3 O mesmo se verificou em relação a débitos de CSLL, em cujos pagamentos não foram pagas as multas de mora devidas, no total de R\$ 214.279,52, a saber:

**Quadro 3 - Auto de Infração - CSLL (fls.32/43)**

| Nº do Pagamento | Cód. | Principal  | Vencimento | Data do Pagamento | Multa Devida      | Multa Paga |
|-----------------|------|------------|------------|-------------------|-------------------|------------|
| 623851859       | 2484 | 71.952,81  | 31/05/2001 | 30.06.2003        | 14.390,56         | "0"        |
| 623851909       | 2484 | 96.166,44  | 29/06/2001 | 30.06.2003        | 19.233,28         | "0"        |
| 623851869       | 2484 | 80.216,40  | 31.07.2001 | 30.06.2003        | 16.043,28         | "0"        |
| 623851929       | 2484 | 110.810,60 | 30.11.2001 | 30.06.2003        | 22.162,12         | "0"        |
| 623851949       | 2484 | 115.369,10 | 28.12.2001 | 30.06.2003        | 23.073,82         | "0"        |
| 623851849       | 2484 | 67.553,48  | 31.01.2002 | 30.06.2003        | 13.510,69         | "0"        |
| 623851899       | 2484 | 88.988,92  | 31.08.2001 | 30.06.2003        | 17.797,78         | "0"        |
| 623851919       | 2484 | 97.239,05  | 28.09.2001 | 30.06.2003        | 19.447,81         | "0"        |
| 623851839       | 2484 | 64.896,41  | 31.10.2001 | 30.06.2003        | 12.979,28         | "0"        |
| 623851889       | 2484 | 86.614,94  | 28.02.2001 | 30.06.2003        | 17.322,98         | "0"        |
| 623851939       | 2484 | 110.817,38 | 30.03.2001 | 30.06.2003        | 22.163,47         | "0"        |
| 623851879       | 2484 | 80.772,27  | 30.04.2001 | 30.06.2003        | 16.154,45         | "0"        |
|                 |      |            |            | <b>Total</b>      | <b>214.279,52</b> |            |

4 A base legal da exigência consta assim, às fls.9 (IRPJ) e 31 (CSLL): art. 160, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN); art. 1.º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 43 e 61, e § 1.º e 2.º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

5 Irresignado, o interessado apresenta a impugnação de fls.1/5.

6 Alega que há que se aplicar sobre a matéria a denúncia espontânea, que "existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas".

7 Aduz que, inicialmente, por entender que não havia ocorrido fatos geradores, nada registrou em seus livros fiscais e/ou contábeis, mas que, "movida pelo fato de nada ter sido identificado e lançado de ofício pelo Fisco e pelo incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidos", protocolou "as necessárias e úteis DCTFs retificadoras, com o recolhimento ao erário público dos tributos devidos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), sem imputação da multa de mora, por conta de sua denúncia espontânea".

8 Aduz que o seu pedido está embasado em jurisprudência, "notadamente a vazada pelo Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 610.712/RS".

9 Diz que o art. 138 do Código Tributário Nacional "é claro e preciso ao excluir a responsabilidade por infração em caso de denúncia espontânea".

10 Pede o cancelamento dos Autos de Infração.

11 Com a Impugnação, vieram os documentos de fls.6/514.

12 Após a Resolução DRJ/RJ-1 nº 269, de 22.10.2009 (fls.527), os Autos de Infração de PIS e de COFINS foram apartados deste processo, e encaminhados para julgamento à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (fls.529/531).

Naquela oportunidade, entendeu a n. Turma Julgadora em manter a exigência, conforme Ementa às fls. 532:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2001

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE.** A denúncia espontânea é inaplicável à multa devida por atraso no pagamento.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

Ano-calendário: 2001

**AUDITORIA EM DCTF. MULTA DE MORA NÃO PAGA OU PAGA A MENOR. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.** Não elidido o atraso no pagamento do débito tributário, é devido o lançamento da multa de mora.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL**

Ano-calendário: 2001

**AUDITORIA EM DCTF. MULTA DE MORA NÃO PAGA OU PAGA A MENOR. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.** Não elidido o atraso no pagamento do débito tributário, é devido o lançamento da multa de mora.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Irresignada com a manutenção da exigência, apresentou recurso voluntário de fls. 576/584, pedindo a reforma dessa decisão, pelo reconhecimento da denúncia espontânea do art. 138 do Código Tributário Nacional, e cancelando-se os Autos de Infração nº 42.059 e 42.062.

Em Sessão, através de patrono instituído nos autos, apresentou Sustentação Oral e memoriais, aduzindo que a hipótese da Denúncia Espontânea está perfeitamente instruída nos Autos, e que, o fundamento utilizado pela DRJ para a manutenção da exigência é equivocado e vai de encontro aos Atos Declaratórios nº 04/2011 e 08/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no sentido de não existir diferença entre multa moratória e multa punitiva para fins do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), embasado na jurisprudência do STJ (REsp 922.206, REsp 1.062.139, REsp 922.842, REsp 774.058, AGREsp 200700164263 e REsp 1.149.022).

É o relato do essencial.

**Voto**

Conselheiro Marciel Eder Costa

O recurso interposto pela Recorrente é tempestivo e também preenche aos requisitos que permitem sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A matéria em pauta centra-se na aplicação ou não do instituto da Denúncia Espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional, ao caso concreto já narrado.

A Recorrente, entre outros, alega ter sido reconhecido pela decisão da DRJ a ocorrência da denúncia espontânea, quando, ao informar nos Quadros 2 e 3 o pagamento do tributo em data anterior (30/06/2003 e 31/07/2003) ao da entrega da declaração retificadora que expôs os valores nos sistemas da Receita Federal (27/04/2004) e também, antes do início de procedimento fiscal, este ocorrido em 06/12/2006.

Entendo assistir razão à Recorrente *in casu*, estando configurado o instituto da denúncia espontânea, de forma que este lhe aproveita, senão vejamos.

Assim dispõe o art. 138 do Código Tributário Nacional:

*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.*

Como se observa, o legislador desejou incentivar os contribuintes a regularizarem sua situação, quando o pagamento do tributo ocorre espontaneamente pelo contribuinte, ainda que em atraso, antes de ocorrido procedimento fiscal tendente a realizar o lançamento.

É importante, contudo, analisar as Declarações, tendo em vista sua natureza de confissão de dívida. Neste sentido a matéria está devidamente sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

*Súmula nº 360. O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. (Grifa-se)*

Ora, no substrato probatório, constam que as DCTF's inicialmente apresentadas não continham débito declarado desses tributos (fls. 89/279). Assim, não estavam regularmente declarados, e, portanto, não estavam confessados.

A Recorrente recolheu-os em 30/06/2003 e 31/07/2003, vindo a declará-los somente em 27/04/2004, através de DCTF retificadora (fls. 280/513).

Assim, a origem dos respectivos Autos de Infração ocorreu em face da DCTF, não havendo prova constitutiva de direito em outras declarações ou apontamentos do Fisco, realizando o lançamento de ofício. Portanto, aplica-se o disposto pela Lei nº 5.869/73 – Código de Processo Civil:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*[...]*

Além do mais, é sabido que a partir de 1999 a DIPJ, não constitui instrumento hábil para confissão de dívida, nos termos da Instrução Normativa nº 14 de 14 de fevereiro de 2000, de forma que é desnecessária a validação desta declaração frente a essa exigência:

*Art. 1º. O art. 1º. da Instrução Normativa SRF nº 077, de 24 de julho de 1998, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*Art.1º. Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes da declaração de rendimentos das pessoas físicas 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.*

É de se convalidar a existência de supedâneo do STJ com entendimento sedimentado nesta matéria, dando conta de que, o recolhimento ocorrido antes de declarado o débito, está albergado pelo dispositivo do art. 138 do Código Tributário Nacional – da denúncia espontânea:

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)*

Tal Decisão, motivou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional através de Ato Declaratório nº 08/2011 a autorizar a dispensa de apresentação de contestação, interposição de recursos e desistência de já interpostos, quando não houver fundamento relevante que afaste a fática narrada nestes autos.

Outro parâmetro jurisprudencial a ser considerado é com relação à suposta diferenciação entre multa moratória e multa punitiva, também já sedimentado pelo STJ em vários julgados, conforme ementa a seguir:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO.*

*1. O art. 138 do CTN não estabelece distinção entre a multa moratória e a punitiva, de modo que ambas são excluídas pela denúncia espontânea. Precedentes.*

*2. Recurso especial não conhecido.*

*(REsp 922.206/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 22/08/2008)*

Novamente, procurando consolidar esse entendimento, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional através de Ato Declaratório nº 04/2011, autorizou a dispensa de apresentação de contestação, interposição de recursos e desistência de já interpostos quando este se caracterizar pelo afastamento da denúncia espontânea, e sua manutenção se dar pela diferenciação entre multa moratória e multa punitiva.

Assim, não restam dúvidas acerca da aplicação da denúncia espontânea ao presente caso, em aplicação não só ao comando legal, mas também ao entendimento jurisprudencial na matéria.

Portanto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, extinguindo a exigência da multa moratória sobre os pagamentos realizados em atraso.

Processo nº 10070.000013/2007-93  
Acórdão n.º **1802-01.319**

**S1-TE02**  
Fl. 616

---

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Marciel Eder Costa - Relator

CÓPIA