



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

**Processo nº** 10980.939976/2011-01  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-003.606 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de abril de 2017  
**Matéria** MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.  
**Recorrente** CIA. DE CIMENTO ITAMBÉ  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Data do fato gerador: 13/06/2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO COM JUROS DE MORA. INEXIGIBILIDADE DE MULTA DE MORA.

Quando o contribuinte efetua o pagamento do tributo, depois de vencido, mas antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte do Fisco, acrescido dos juros de mora, a multa moratória deve ser excluída em razão da denúncia espontânea.

Recurso Voluntário Provido.

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

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas, Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Jose Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

**Relatório**

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada em face de despacho decisório que não homologou a compensação do débito declarado pelo contribuinte, sob o fundamento de falta do direito creditório apontado, tendo em vista que constava do sistema da Receita Federal do Brasil a informação de que o referido crédito já havido sido utilizado integralmente para quitação de outros débitos do contribuinte.

O contribuinte alega em sua manifestação que o seu direito creditório decorreria da multa de mora que teria recolhido indevidamente, tendo em vista o pagamento de tributo pago espontaneamente, nos termos do art. 138 do CTN.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu por julgar improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão 14-048.812.

Para que melhor se compreenda a conclusão a que chegou a DRJ, transcreve-se a seguir parte do voto proferido pelo Relator da decisão recorrida:

*"O presente Despacho Denegatório denegou a restituição do IPI porque o alegado recolhimento indevido já tinha sido utilizado integralmente para quitação de outros débitos do contribuinte.*

*Portanto, independentemente do direito creditório invocado ser líquido e certo, ou não, tal matéria reputa-se incontroversa, ao teor do disposto no Decreto nº 70.235 (PAF), de 1972, art. 17:*

*Art. 17 - Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

*Quanto ao mérito, O débito fora recolhido/compensado em atraso e a manifestante entende que a multa de mora não deve ser aplicada, em virtude de denúncia espontânea a que alude o Código Tributário Nacional -CTN, art. 138. Cinge-se a controvérsia a esse ponto.*

*(...)*

*Logo, a defesa não tem razão quando, invocando o art. 138 do CTN, pretende eximir-se do acréscimo da multa moratória, legalmente definida, incidente sobre tributos em atraso na extinção do crédito tributário por meio de compensação. O instituto da denúncia espontânea exclui, tão somente, a responsabilidade por infrações, o que significa afastar as penalidades aplicáveis ao contribuinte infrator que agiu espontaneamente. Contudo, como a multa de mora não tem natureza jurídica de sanção ou penalidade, e sim de indenização pelo atraso no pagamento, não cabe a exclusão de sua exigência nos casos de denúncia espontânea."*

Inconformado, o contribuinte apresentou tempestivamente recurso voluntário, através do qual repisa os argumentos constantes da sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3301-003.445, de 27 de abril de 2017, proferido no julgamento do processo 10980.939964/2011-78, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 3301-003.445):

*"O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.*

*Como se denota do exposto acima, resta incontroverso nos autos que houve denúncia espontânea por parte do contribuinte. O que se discute, então, é se a denúncia espontânea teria o condão de afastar a exigência da multa de mora ou não. Entendeu a DRJ que não. Defende o contribuinte que sim.*

*Neste ponto, entendo que assiste razão ao contribuinte.*

*Como é cediço, acerca da denúncia espontânea, o art. 138 do Código Tributário Nacional expressamente dispõe:*

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 medido de fiscalização, relacionados com a infração.

*Da análise de dito dispositivo legal extrai-se que há duas condições para que a denúncia espontânea seja reconhecida: (i) que esta seja acompanhada do pagamento do tributo; (ii) que ela se dê antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.*

*No caso dos presentes autos, constata-se que ambas as condições acima dispostas foram observadas pelo contribuinte, visto que a DCTF em que o contribuinte reconheceu o débito em questão foi transmitida em 15/09/2005 e o recolhimento do tributo já havia sido realizado desde 20/05/2004, ou seja, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte da Receita Federal. Tanto que não houve qualquer argumentação por parte da DRJ no sentido de que a denúncia espontânea não teria ocorrido. Os fundamentos da decisão recorrida concentraram-se no fato de que a multa de mora seria devida ainda que configurada a denúncia espontânea.*

*Logo, resta caracterizada de forma incontestada a denúncia espontânea neste caso concreto, inclusive nos moldes da decisão do Superior Tribunal de Justiça abaixo transcrita, submetida ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, cuja aplicação deve ser observada por este Conselho:*

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) (Grifos apostos).

*Nesse contexto, ao contrário do que entendeu a DRJ, entendo que a multa de mora deverá ser afastada sempre que identificada a denúncia espontânea, nos moldes do que determina o art. 138 do CTN, a qual restou devidamente configurada no caso concreto ora analisado.*

*Por oportuno não é demais trazer à baila decisão proferida por este Conselho Administrativo Fiscal em 19/01/2016, por meio da qual afasta a imposição de multa de mora em caso de denúncia espontânea:*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO COM JUROS DE MORA. INEXIGIBILIDADE DE MULTA DE MORA. RESTITUIÇÃO. Quando o contribuinte efetua o pagamento do tributo, depois de vencido, mas antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte do Fisco, acrescido dos juros de mora, surge o direito de restituição, até o limite dos pagamentos comprovados, pois a multa moratória deve ser excluída pela denúncia espontânea. (Processo nº 10980.010765/2005-38 - Acórdão nº 1201-001.269).*

*Com base nos fundamentos acima expostos, entendo que merece reforma a decisão de primeira instância administrativa em sua fundamentação, para fins de reconhecer a necessidade de se afastar a cobrança da multa de mora imposta quando constatada a denúncia espontânea.*

*Ultrapassado este ponto, há de ser analisado, então, o segundo fundamento da decisão recorrida, que assim dispôs:*

*O presente Despacho Denegatório denegou a restituição do IPI porque o alegado recolhimento indevido já tinha sido utilizado integralmente para quitação de outros débitos do contribuinte.*

*Portanto, independentemente do direito creditório invocado ser líquido e certo, ou não, tal matéria reputa-se incontroversa, ao teor do disposto no Decreto nº 70.235 (PAF), de 1972, art. 17:*

*Art. 17 - Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

*Em outras palavras, entendeu a DRJ que, ainda que se concluísse pela liquidez e certeza do direito creditório do contribuinte, não haveria como deferir a compensação pleiteada, uma vez que o débito já teria sido utilizado integralmente para quitação de outros débitos do contribuinte, e que este último não teria se insurgido quanto a tal argumento, tornando-o incontroverso.*

*Novamente, discordo da conclusão a que chegou a DRJ.*

*Isso porque, entendo que o contribuinte insurgiu-se desde a sua manifestação de inconformidade quanto ao argumento do despacho decisório de que o débito já teria sido utilizado integralmente para a quitação de outros débitos do contribuinte. É o que se infere da passagem a seguir, extraída daquela peça recursal:*

*Nesse contexto, a Recorrente transmitiu o Pedido Eletrônico de Restituição ora em discussão, com a finalidade específica de ter restituída a multa moratória paga por ocasião do recolhimento em atraso do IPI do 2º Decêndio de Julho/1999.*

Conforme se observa da DCTF anexa (doc. 05), para o referido período a Empresa apurou o imposto devido na ordem de **R\$ 125.557,13**, utilizando para a sua quitação dois DARFs, nas quantias de R\$ 91.521,37 e **R\$ 34.035,76**.

Especificamente em relação ao segundo DARF, a Contribuinte promoveu o seu recolhimento após o vencimento da obrigação, fazendo-o no total de **R\$ 69.579,30**. Esse valor pode ser discriminado da seguinte maneira:

-Valor do Principal: R\$ 34.035,76

**-Valor da Multa: RS 6.807,15**

-Valor dos Juros: R\$ 28.736,39

Ocorre que, como tal pagamento foi realizado espontaneamente pela Recorrente, a mesma faz jus à **devolução da multa de mora**, exatamente o direito creditório pleiteado neste pedido de restituição.

*In casu*, a exclusão da multa de mora com a sua restituição à Contribuinte é mera consequência da **denúncia espontânea** havida com o pagamento do débito antes de qualquer procedimento fiscalizatório e anteriormente à retificação da DCTF para a inclusão do DARF indicado no pedido de restituição.

E isso, independentemente do montante declarado em DCTF estar integralmente alocado para a quitação do tributo, na medida em que o "*Valor Pago do Débito*" corresponde ao valor do tributo apurado, o qual foi devidamente acompanhado dos juros legais exigidos.

Ao não observar essas particularidades que circunscrevem à hipótese, o despacho decisório olvidou-se da natureza do crédito pleiteado - **multa** decorrente de pagamento espontâneo -, bem como do fato de que **todos os requisitos exigidos no artigo 138, do Código Tributário Nacional (CTN) foram cumpridos pela Recorrente, impondo-se o deferimento da restituição pretendida.**

**De fato, o pagamento do DARF foi realizado em 13/06/2003, sendo que a DCTF-Retificadora foi transmitida somente em 15/09/2005, não havendo como se questionar a espontaneidade do recolhimento.**

Assim sendo, ao indeferir o PER/DCOMP objeto do presente processo, decisório ora recorrido afastou-se do melhor entendimento doutrinário e jurisprudencial a respeito da matéria, segundo o qual nenhuma penalidade é devida nos casos de denúncia espontânea.

Com efeito, o artigo 138, do CTN, dispensa o pagamento de multa seja ela qual for, em casos de denúncia espontânea apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo.

*De fato, houve o recolhimento do montante de R\$ 69.579,30 para a quitação do débito em questão. Acontece que, conforme esclareceu o contribuinte, o recolhimento deu-se com o acréscimo de juros e multa de mora, quando deveria incidir na hipótese apenas os juros, em razão da denúncia espontânea. E o valor do crédito pleiteado (R\$ 6.807,15) corresponde com exatidão ao montante da*

---

*multa de mora paga indevidamente pelo contribuinte, consoante se extrai do DARF anexado aos autos.*

*Sendo assim, diante da denúncia espontânea constatada no caso em epígrafe, entendo que deverá ser reconhecido o direito creditório do contribuinte no importe de R\$ 6.807,15, com a consequente homologação da compensação apresentada.*

***Da conclusão***

*Diante do acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, para fins de, reconhecendo o direito do contribuinte ao afastamento da multa de mora quando constatada a denúncia espontânea, reconhecer o direito creditório pleiteado e, em consequência, determinar a homologação da compensação apresentada, no limite do direito creditório reconhecido."*

Da mesma forma que ocorreu no caso do paradigma, no presente processo constatou-se as condições para que a denúncia espontânea seja reconhecida, sendo que o recolhimento do montante para a quitação do débito em questão foi anterior à retificação da DCTF, e deu-se com o acréscimo de juros e multa de mora, quando deveria incidir na hipótese apenas os juros, em razão da denúncia espontânea.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, dou provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, para fins de, reconhecendo o direito do contribuinte ao afastamento da multa de mora quando constatada a denúncia espontânea, reconhecer o direito creditório pleiteado e, em consequência, determinar a homologação da compensação apresentada, no limite do direito creditório reconhecido.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas