



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

**Processo n°** 15586.000472/2009-42  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.327 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de outubro de 2018  
**Matéria** DENÚNCIA ESPONTÂNEA, EXCLUSÃO DE MULTA MORATÓRIA  
**Recorrente** ROCA BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005, 01/12/2005 a 31/12/2005  
01/01/2006 a 31/01/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A validade do lançamento é pautada pela observância dos requisitos do art. 142 do CTN c/c art. 10 e 59 do Decreto n° 70.235/1972.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF.

Tendo havido declaração a menor de valores devidos, pagamento da diferença com acréscimos de juros de mora, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração, aplica-se o instituto da denúncia espontânea, inclusive quanto à multa moratória.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior e Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, que bem sintetiza os detalhes do litígio:

Trata-se de Auto de Infração (fls.140/142) e Demonstrativos (fls.137/139), lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor do principal de R\$ 967.663,46, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, totalizando o crédito tributário no valor de R\$ 2.083.693,97, em razão de ter sido constatada a insuficiência de recolhimento de imposto fora dos prazos estabelecidos pela legislação, sem a inclusão da multa de mora, valendo-se do instituto da denúncia espontânea, preconizada no art.138 do Código tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 1966, resultando em recolhimento a menor dos tributos devidos, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls.132/136.

Consta no Termo de Verificação que a empresa informou no campo “outros créditos de IPI” da DIPJ, item 16, valores elevados em relação ao total dos créditos de IPI, o que motivou a fiscalização com relação aos anos calendários de 2004, 2005 e 2006. A empresa esclareceu que os créditos informados originavam-se da entrada de produtos em seu estabelecimento com direito aos créditos, estorno de débitos, outros créditos. Além disso, informou que os créditos decorrentes da ação ajuizada por terceiros nº 84.00201167 foram recolhidos valendo-se do instituto da denúncia espontânea com base no art.138 do CTN, combinado com o art.193, §§5º e 6º do RIPI/2002. Porém, o fez sem a inclusão da multa de mora, que resultou na insuficiência de recolhimentos, ora objeto do lançamento, informada no processo administrativo 13770.000320/2007-75.

O enquadramento legal prevê infração aos artigos 34, inciso II, 122, 124, 125, III, 127, 130, 199 e parágrafo único, 200, incisos III e IV, 202, III e V, do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002).

Cientificada do lançamento em 10/06/2009, fl.207, a interessada apresenta a impugnação de folhas 172/201, sendo essas as suas razões de defesa:

- o IPI tido por indevidamente creditado em sua escrita fiscal tinha sido espontaneamente estornado de sua escrita fiscal, mediante recolhimento e por meio de DARF dos respectivos montantes providos em 31/01/2007, com acréscimo de juros SELIC, nos termos do art.138 do CTN;

• a situação descrita foi formalmente comunicada a DRF de Vitória, controlada no processo 13770.000320/2007, que não foi admitido como denúncia espontânea porque muito embora não exista qualquer dúvida quanto à efetividade dos recolhimentos promovidos pela impugnante ao amparo do art.138 do CTN, sem o acréscimo da multa de mora, no valor de R\$ 8.414.496,41, entendeu o Sr. Auditor Fiscal que esses recolhimentos foram insuficientes, razão pela qual, em 05/06/2009, foi lavrado o auto de infração ora combatido;

• em abril/2009 nova intimação fiscal foi expedida impugnante para apresentação em arquivo magnético e impressa da relação das notas fiscais geradoras dos créditos lançadas na escrita fiscal nos anos de 2003 e 2006;

• nulidade do auto de infração pois a lavratura não observou os pressupostos legais estabelecidos nos arts.10 e 11 do Decreto nº70.235, de 1972;

• o art.142 do CTN delega à autoridade fiscal a competência para lançar crédito tributário, mas a descrição do fato e a disposição legal infringida exigidas no PAF devem guardar vinculação direta com o fato;

• a denúncia espontânea afasta a incidência de multa moratória;

• transcreve diversa jurisprudência e doutrina que entende apoiar sua defesa.

• requer o cancelamento do auto de infração e o arquivamento do processo administrativo.

Após diversos encaminhamentos, o processo, tendo em vista a determinação contida na Portaria RFB/Sutri nº 2.440, de 30 de novembro de 2012, foi transferido para esta DRJ, para julgamento, conforme despachos de encaminhamento de fl.271/274.

A 4ª Turma da DRJ/SDR, acórdão nº 15032.664, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

*AUTO DE INFRAÇÃO POR FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE MORA ISOLADA. INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*Não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o sujeito passivo paga o tributo acrescido dos juros de mora, mas deixa de apresentar declaração confessando o débito.*

*IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.*

*Os pagamentos efetuados pela contribuinte devem ser acolhidos através do método de amortização proporcional, que é o único admitido pelo CTN.*

Em seu recurso voluntário, a Recorrente ratifica todos os argumentos de sua impugnação; aponta nulidade do auto de infração; a existência de contradição na decisão de

piso; a efetivação da denúncia espontânea efetuada, com a exclusão da multa de mora. Ao final, requer o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

### **Nulidade do Auto de Infração**

Afasto a pretensão de declaração de nulidade do auto de infração, porquanto entendo terem sido observados os requisitos fixados no art. 142 do CTN, combinado com os art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

*CTN Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*Decreto nº 70.235/72*

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I a qualificação do autuado;*

*II o local, a data e a hora da lavratura.*

*III a descrição do fato;*

*IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Art. 59. São nulos:*

*I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (...)*

Outrossim, a autuação está fundamentada nos dispositivos legais que a regem e a descrição dos fatos já conduz às situações jurídicas que desencadearam o lançamento, pois a narração é clara, não deixando dúvida quanto ao fato imputado, o que permitiu à empresa identificar o fundamento da exigência fiscal.

Comprovou-se que a Recorrente foi intimada de todos os atos, bem como foi exercido o amplo direito de defesa mediante contraditório regularmente instaurado, tendo sido ofertada a impugnação ao lançamento e apresentado o presente recurso voluntário.

Logo, restando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, e estando presentes nos autos todos os documentos que serviram de base para a autuação sob exame, não há que se falar em nulidade.

Portanto, voto por não acolher a preliminar.

### **Mérito - Configuração da denúncia espontânea**

Conforme relatado, a controvérsia se volta ao cabimento ou não da multa de mora nas hipóteses em que o contribuinte realiza o pagamento integral do tributo devido antes da entrega da DCTF e do início de qualquer procedimento de fiscalização. Dito de outra forma, a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea à multa moratória.

Para a fiscalização, a multa de mora não tem natureza jurídica de sanção ou penalidade, mas sim de indenização por atraso no pagamento, de modo que não caberia sua exclusão em casos de denúncia espontânea. Isso porque a mora resta configurada com o inadimplemento da obrigação no prazo fixado para o seu vencimento. Nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 61, de 26/10/1979:

*4.1- As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias.*

*4.2- Punitiva é aquela que se fundamenta no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.*

*4.3- A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.*

Por sua vez, a DRJ afastou a denúncia espontânea sob outro fundamento: a ausência de DCTF retificadora. Aponta que sendo pago o débito, mas **não apresentada**

**declaração**, não se considera ocorrida a denúncia espontânea. Observe-se a fundamentação da decisão de piso:

*No presente caso, os débitos resultantes do estorno do crédito na escrita fiscal foram pagos em 31/01/2007, com acréscimo de juros SELIC, tendo a interessada formalizado processo administrativo 13770.000320/2007-75, informando a situação, noticiando a existência dos débitos devidos, posteriormente a quitação, este não admitido, conforme informação contida no Termo de Verificação Fiscal, em razão de a contribuinte não ter recolhido a multa de mora.*

*Analisando o complexo das medidas adotadas pelo sujeito passivo, pagamento em atraso dos tributos acrescidos de juros de mora e subsequente entrega de processo administrativo dando conta da realização dos procedimentos adotados, percebe-se que não há como ampliar o entendimento do sentido explícito contido nos Pareceres da PGFN, para considerar cumpridos os pressupostos de admissibilidade para a aplicação das disposições firmadas nos próprios atos da PGFN, outorgando-se por conseguinte a desoneração da incidência da multa de mora sobre os valores do IPI recolhidos a destempo, pois, em que pese ter a contribuinte procedido da forma que julgou a mais correta (a protocolização do processo administrativo informando o débito apurado, embora tais informações nunca tenham sido levadas a efeito para DCTF's complementares), deixou entretanto de confessar o débito concomitantemente ou mesmo posteriormente em ato próprio constitutivo do crédito tributário, no caso a DCTF.*

*A Nota Cosit nº19, de 2012, que abaixo se transcreve, discute exatamente a situação ora posta para concluir pela impossibilidade de se estar diante do instituto da denúncia espontânea:*

*(...)*

*4.1. Segundo o Ato Declaratório PGFN nº 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.*

*4.2. O ato da PGFN não trata das seguintes situações constantes da Nota Técnica nº 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 nº 10.522, de 19 de julho de 2002, deve ser considerada ocorrida a denúncia espontânea apenas na sua acepção primária de pagamento do débito concomitantemente a apresentação da declaração e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, como descrito no item 4.1.*

O art. 138 do CTN prescreve regra de exclusão da responsabilidade por infrações quando a confissão da dívida é acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora devidos, antes do início de qualquer procedimento de fiscalização. Observe-se:

*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.*

O STJ editou súmula com a seguinte redação:

*Súmula nº 360*

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

Nos termos da Súmula, não há denúncia espontânea para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando o contribuinte realiza o pagamento fora do prazo legal de tributo já declarado, mesmo que antes de qualquer procedimento de fiscalização.

Por outro lado, se o pagamento integral do tributo se der com os juros e fora do prazo legal, bem como que não tenha sido constituído/declarado, aplica-se a denúncia espontânea, desde que não tenha se iniciado qualquer procedimento de fiscalização.

Posteriormente, o STJ, no julgamento do REsp nº 1.149.022, sob a sistemática de recurso repetitivo firmou:

*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).*

[...]

*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.*

[...]

*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.*

Tal decisão é de observância obrigatória por este Conselho, nos termos do art. 62-A do RICARF. Assim:

- a) As multas moratórias têm natureza de punitivas, por isso excluídas no caso de configuração da denúncia espontânea;
- b) No caso de lançamento por homologação, não cabe a denúncia espontânea se o contribuinte declara todo o débito tributário, mas realiza o pagamento integral a destempo;
- c) A denúncia espontânea se aplica aos casos em que não houve a declaração do tributo, porém houve o pagamento antes de iniciado qualquer procedimento administrativo.

No caso em comento, restou incontroverso que o pagamento foi realizado a destempo, com o acréscimo dos juros de mora, sem entrega da DCTF e antes do início de qualquer procedimento de fiscalização.

Com razão a Recorrente quando afirma não haver previsão em lei da exigência de DCTF retificadora como condição para a configuração da denúncia espontânea.

A infração, apuração e pagamentos foram levados a conhecimento da autoridade através do protocolo do processo nº 13770.000320/2007-75.

Ressalto que a causa da lavratura do auto de infração não foi a falta de DCTF retificadora, mas tão somente a falta do recolhimento da multa de mora.

Nesse contexto está claro que o contribuinte deve ser beneficiado pela denúncia espontânea, uma vez que foram completamente observados os requisitos do art. 138,

Processo nº 15586.000472/2009-42  
Acórdão n.º **3301-005.327**

**S3-C3T1**  
Fl. 521

---

do CTN, na medida em que o pagamento integral foi realizado sem a declaração e antes do início de qualquer procedimento de fiscalização, bem como foi dada ciência à autoridade das ações executadas.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora