



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



**Processo nº** 16682.721037/2011-44  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.432 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de novembro de 2021  
**Recorrente** IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007

AUSÊNCIA DE OBSERVÂNCIA DOS ASPECTOS LEGAIS PARA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA

Descabe a declaração de nulidade do auto de infração quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICAÇÃO

Entende-se por denúncia espontânea aquela que é feita antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento da infração, ou antes, do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração denunciada.

Não realizado o pagamento antes do ato fiscalizatório a multa de mora deve ser exigida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-012.432 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.721037/2011-44

## Relatório

Sujeito Passivo			
Razão Social		CNPJ	
IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S A		33.337.122/0001-27	
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
R FRANCISCO EUGENIO	329	TERREO PARTE	21 25745634
Bairro	Cidade/UF		CEP
SÃO CRISTOVAO	RIO DE JANEIRO/RJ		20941-900
Local de Lavratura	Data		Hora
Rio de Janeiro	22/11/2011		11:43
Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód.Receita-DARF	Valor	
	5477	1.443.166,34	
JUROS DE MORA (calculados até 31/10/2011)		588.811,86	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		1.082.374,75	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		3.114.352,95	
Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód.Receita-DARF	Valor	
	6656	313.319,00	
JUROS DE MORA (calculados até 31/10/2011)		127.834,15	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		234.989,25	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		676.142,40	

### Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Contra o contribuinte de que trata o presente processo foram lavrados autos de infração para cobrança das seguintes contribuições:

- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, fls. 260/264, no valor total de R\$ 3.114.352,95; e
- Contribuição para o PIS/Pasep, fls. 267, no valor total de R\$ 676.142,40.

Ambos os lançamentos decorreram da falta de recolhimento das contribuições PIS e Cofins, em virtude do não oferecimento à tributação da receita decorrente do recebimento de juros sobre o capital próprio, a teor do Termo de Verificação Fiscal, fls.220/226.

Merecem destaque os seguintes trechos do referido Termo de Verificação Fiscal:

Do exame da matéria, constatou-se que a receita auferida pela incorporada SPGAS Distribuidora de GAS LTDA decorrente do recebimento de juros sobre capital próprio, no valor de R\$18.989.030,80, não foi oferecida à tributação. Tanto isso é verdade que, como visto no capítulo III deste Termo, o fiscalizado, em resposta à Intimação nº 03, confessou serem devidas as contribuições PIS e COFINS, relativas à esta receita. Naquela oportunidade alegou que por um "erro funcional" não tinha efetuado os recolhimentos devidos referentes a estas contribuições, tendo informado ainda, ter recolhido, apesar de intempestivo, em 07/10/2011, a teor dos DARF's em anexo, as importâncias de R\$313.319,00 e R\$1.443.166,35, a título de PIS e COFINS, respectivamente;

Por outro lado, verificou-se efetivamente que a incorporada Ultragaz Participações S/A declarou em DCTF (vide pesquisas em anexo), bem como recolheu (vide DARF's em anexo - Doc 7) as contribuições devidas relativas ao recebimento de juros sobre o capital próprio, no valor de R\$4.448.822,19;

As alíquotas aplicáveis são aquelas fixadas no art. 2º dos diplomas legais acima mencionados e correspondem a 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, as quais, quando aplicadas à base de cálculo no valor de R\$18.989.030,80, se consubstanciam no seguinte lançamento:

(...)

É certo que o contribuinte pode se antecipar à autuação do fisco e recolher débitos que porventura seriam objeto de Auto de Infração. Entretanto, essa iniciativa não lhe traz o benefício de readquirir a espontaneidade, conforme disposto no art. 138, parágrafo único, do CTN, pois os valores foram pagos após iniciada a auditoria fiscal, devendo, pois, os débitos ser lançados com multa ex- officio. O benefício da iniciativa do contribuinte se resume à obtenção ao direito à redução em 50% da multa de ofício a ser apurada pelo setor competente da RFB;

(...)

#### V - Das Providências da DICAT

Considerando o fato que o contribuinte se antecipou e realizou os pagamentos, dos valores aqui lançados, a título de PIS e COFINS, cabe à Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário - DICAT/DEMAC/RJ proceder:

- à vinculação dos recolhimentos efetuados;
- à cobrança da diferença entre a multa de ofício, com redução de 50%, nos termos do inciso I, do art. 6º da Lei nº 8.218/91, alterado pela Lei nº 11.941/2009, e a multa de mora paga pelo contribuinte, ou acostar ao presente processo eventual impugnação do contribuinte;
- à cobrança de juros, se houver;

Em 08 de junho de 2018, através do **Acórdão n.º 08-43.339**, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Fortaleza/CE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 21 de junho de 2018, às e-folhas 442.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 20 de julho de 2018, e-folhas 444, de e-folhas 445 à 462.

Foi alegado:

- Impossibilidade do lançamento de ofício de débitos anteriormente extintos pelo pagamento;
- Inaplicabilidade do método de imputação proporcional adotado pela DRJ;
- Insubsistência dos lançamentos face aos recolhimentos efetuados pela recorrente nos termos do art. 47 da Lei 9.430/96.

PEDIDO

Por todo o exposto, a recorrente requer seja provido o presente recurso voluntário para, reformando-se *in totum* o acórdão recorrido, sejam integralmente cancelados os débitos combatidos, tendo em vista:

- a) a impossibilidade/nulidade do lançamento de ofício das importâncias já recolhidas com os devidos acréscimos legais,
- b) a inaplicabilidade do método de imputação proporcional adotado pela DRJ ou, ainda;
- c) a aplicação ao presente caso dos benefícios atinentes à denúncia espontânea, previstos no art. 47 da Lei 9.430/96.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

### Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 21 de junho de 2018, às e-folhas 442.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 20 de julho de 2018, e-folhas 444.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

### Da Controvérsia.

- Impossibilidade do lançamento de ofício de débitos anteriormente extintos pelo pagamento;
- Inaplicabilidade do método de imputação proporcional adotado pela DRJ;
- Insubsistência dos lançamentos face aos recolhimentos efetuados pela recorrente nos termos do art. 47 da Lei 9.430/96.

Passa-se à análise.

Trata-se, em síntese, de irregularidade por falta de recolhimento das contribuições PIS e COFINS em face de receita financeira auferida pela incorporada SPGAS Distribuidora de GAS LTDA, inscrita no CNPJ sob nº 65.828.550/0001-49, no valor de R\$18.989.030,80, decorrente do recebimento de juros sobre capital próprio pagos pela Companhia Ultragaz S/A, inscrita no CNPJ sob nº 61.602.199/0001-12.

Do exame da matéria, constatou-se que a receita auferida pela incorporada SPGAS Distribuidora de GAS LTDA decorrente do recebimento de juros sobre capital próprio, no valor de R\$18.989.030,80, não foi oferecida à tributação.

O Termo de Verificação Fiscal, no capítulo III, evidencia que o fiscalizado, em resposta à Intimação n.º 03, confessou serem devidas as contribuições PIS e COFINS, relativas à esta receita. Naquela oportunidade alegou que por um “erro funcional” não tinha efetuado os recolhimentos devidos referentes a estas contribuições, tendo informado ainda, ter recolhido, apesar de intempestivo, em 07/10/2011, a teor dos DARF’s em anexo, as importâncias de R\$313.319,00 e R\$1.443.166,35, a título de PIS e COFINS, respectivamente.

Por outro lado, verificou-se efetivamente que a incorporada Ultragaz Participações S/A declarou em DCTF (em anexo ao Termo de Verificação Fiscal), bem como recolheu (DARF’s em anexo ao Termo de Verificação Fiscal - Doc 7) as contribuições devidas relativas ao recebimento de juros sobre o capital próprio, no valor de R\$4.448.822,19.

As alíquotas aplicáveis são aquelas fixadas no art. 2º dos diplomas legais acima mencionados e correspondem a 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, as quais, quando aplicadas à base de cálculo no valor de R\$18.989.030,80, se consubstanciam no Auto de Infração aqui em análise.

A data do recebimento da receita de juros sobre capital próprio - 01/10/2007 - pela incorporada SPGAS Distribuidora de GAS LTDA está apontada na escrituração anexa à resposta à Intimação n.º 03 - Doc. 1 e corresponde à data do fato gerador das exações mencionadas pelo Termo de Verificação Fiscal.

Trago à colação os itens 20 a 23 do **Termo de Verificação Fiscal**, e-folhas 225:

É certo que o contribuinte pode se antecipar à autuação do fisco e recolher débitos que porventura seriam objeto de Auto de Infração. Entretanto, **essa iniciativa não lhe traz o benefício de readquirir a espontaneidade, conforme disposto no art. 138, parágrafo único, do CTN, pois os valores foram pagos após iniciada a auditoria fiscal**, devendo, pois, os débitos ser lançados com multa ex-officio. O benefício da iniciativa do contribuinte se resume à obtenção ao direito à redução em 50% da multa de ofício a ser apurada pelo setor competente da RFB;

**Os pagamentos, ora efetuados, que correspondem exatamente aos valores aqui lançados, extinguem os créditos tributários, ora constituídos**, a teor do art. 156, do CTN, independentemente de serem ou não espontâneos e, tendo em mente que não é legítimo cobrar aquilo que já foi pago, esses valores têm que ser abatidos pelo setor competente da RFB destas contribuições lançadas;

Acrescento que, de acordo com as pesquisas efetuadas, os DARF’s apresentados foram confirmados pelos sistemas da RFB - SINAL - em anexo;

#### **V - Das Providências da DICAT**

Considerando o fato que o contribuinte se antecipou e realizou os pagamentos, dos valores aqui lançados, a título e PIS e COFINS, cabe à Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário - DICAT/DEMAC/RJ proceder:

- a) à vinculação dos recolhimentos efetuados;
  - b) à cobrança da diferença entre a multa de ofício, com redução de 50%, nos termos do inciso I, do art. 6º da Lei n.º 8.218/91, alterado pela Lei n.º 11.941/2009, e a multa do inciso I, do art. 6º da Lei n.º 8.218/91, alterado pela Lei n.º 11.941/2009, e a multa de mora paga pelo contribuinte, ou acostar ao presente processo eventual impugnação do contribuinte;
  - c) à cobrança de juros, se houver;
- (Grifo e negrito nossos)

Desse fragmento, reitero extraído do Termo de Verificação Fiscal, depreende-se:

1. O contribuinte se antecipou e realizou os pagamentos dos valores lançados, a título e PIS e COFINS;
2. Os valores foram pagos após iniciada a auditoria fiscal;
3. A fiscalização entendeu que essa iniciativa não traz o benefício de readquirir a espontaneidade, conforme disposto no art. 138, parágrafo único, do CTN.

A informação contida no item (1) é corroborada pelo Acórdão de Impugnação, folhas 04 daquele documento:

O próprio contribuinte, antes da lavratura do auto de infração, reconheceu o erro, tendo efetuado em 07/10/2011 o recolhimento das contribuições devidas.

(...)

Portanto, o cerne da questão gira em torno da figura da espontaneidade de que tratam o art. 138, do CTN, o §1º do art. 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972 (PAF), e, mais especificamente, o art. 47 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Na realidade, a análise do litígio se concentra, precipuamente, no que estabelece o último dispositivo mencionado, pois a própria defesa reconhece que efetuou o pagamento após iniciado procedimento fiscal, assim são dispensáveis quaisquer análises sobre o instituto da espontaneidade de que trata o art. 7º do Decreto n.º 70.235/72.

Tanto, que ao fim do Acórdão de Impugnação, são feitas as seguintes ponderações:

Assim, mantém-se o lançamento, devendo ser dado o seguinte tratamento aos pagamentos efetuados pelo contribuinte:

1. Vinculação aos débitos lançados de ofício; e
2. Mediante imputação proporcional de pagamentos, proceder à apuração do saldo remanescente devido, para cobrança.

Ocorre que:

- o início da Fiscalização, ocorreu em 16/09/2011 (e-folhas 309);
  - o recolhimento dos valores devidos foi efetuado em 07/10/2011 (e-folhas 308 e 343), dezenove dias após o início da Fiscalização;
  - o presente auto de infração foi lavrado em 22/11/2011 (e-folhas 260).
- e-folhas 308:



Ministério da Fazenda



Receita Federal

**Comprovante de Arrecadação**

Comprovamos que consta, nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, registro de arrecadação de receitas federais com as características abaixo:

Contribuinte:	<b>IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S</b>
	<b>A:33337122000127</b>
Número de inscrição no CNPJ :	<b>33.337.122/0001-27</b>
Data de Arrecadação:	<b>07/10/2011</b>
Banco / Agência Arrecadadora:	<b>341 / 0143</b>
Número do Pagamento:	<b>275738013-8</b>
Período de Apuração:	<b>31/10/2007</b>
Data de Vencimento:	<b>19/11/2007</b>
Número do Documento:	<b>010134104118003916</b>
Valor no Código de Receita <b>6912</b> :	<b>313.319,00</b>
Valor no Código de Receita <b>8408</b> :	<b>62.663,80</b>
Valor no Código de Receita <b>7667</b> :	<b>128.210,13</b>
Valor Total:	<b>504.192,93</b>

Comprovante emitido às **15:29:05** de **30/11/2011** (horário de Brasília), sob o código de controle **fc17.ad0c.3eaf.5a65.690e.fd7a.322b.3867**

- e-folhas 343:



Ministério da Fazenda



Receita Federal

**Comprovante de Arrecadação**

Comprovamos que consta, nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, registro de arrecadação de receitas federais com as características abaixo:

Contribuinte:	<b>IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S</b>
	<b>A:33337122000127</b>
Número de inscrição no CNPJ :	<b>33.337.122/0001-27</b>
Data de Arrecadação:	<b>07/10/2011</b>
Banco / Agência Arrecadadora:	<b>341 / 0143</b>
Número do Pagamento:	<b>275738023-5</b>
Período de Apuração:	<b>31/10/2007</b>
Data de Vencimento:	<b>19/11/2007</b>
Número do Documento:	<b>010134104118003917</b>
Valor no Código de Receita <b>5856</b> :	<b>1.443.166,35</b>
Valor no Código de Receita <b>6138</b> :	<b>288.633,27</b>
Valor no Código de Receita <b>4466</b> :	<b>590.543,67</b>
Valor Total:	<b>2.322.343,29</b>

Comprovante emitido às **15:25:52** de **30/11/2011** (horário de Brasília), sob o código de controle **f0ce.a88f.2044.7a9a.39a3.8b4e.5fde.621a**

Foi exigida na lavratura do presente auto de infração a multa de ofício (75%) em relação às Contribuições PIS e COFINS.

- E-folhas 263:

Contribuição Apurada					
Fato Gerador	Moeda	Valor Tributável	Valor Devido	Valor a Recolher	Multa(%)
		Alíquota(%)	(-) Valor Recolhido		
01/10/2007	R\$				
		18.989.030,80	1.443.166,34		
		7,60	0,00	1.443.166,34	75,00

- E-folhas 270:

## Contribuição Apurada

Fato Gerador	Moeda		Valor a Recolher	Multa(%)
	Valor Tributável	Valor Devido		
	Alíquota(%)	(-) Valor Recolhido		
01/10/2007	R\$			
€	18.989.030,80	313.319,00		
	1,65	0,00	313.319,00	75,00

- **Impossibilidade do lançamento de ofício de débitos anteriormente extintos pelo pagamento.**

É alegado nos itens 06 e 07 do Recurso Voluntário:

6. Conforme consignado no próprio relatório da Fiscalização, os pagamentos efetuados pela recorrente no curso da ação fiscal (antes da lavratura dos autos de infração) foram suficientes à extinção dos créditos tributários, nos termos do art. 156, inciso I, do CTN, de modo que os autos de infração jamais poderiam ter sido lavrados, já que, como bem ressaltado pelo próprio agente fiscal, “*não é legítimo cobrar aquilo que já foi pago*”.

7. É dizer, a Fiscalização não poderia ter ignorado os pagamentos efetuados pela recorrente, dos quais teve conhecimento no curso da ação fiscal, carecendo de qualquer fundamento a lavratura dos autos de infração para (re)constituição desses mesmos débitos já extintos pelo pagamento!

Para dirimir a questão, sirvo-me de dois esteios:

No Acórdão de Recurso Voluntário nº **3302-008.174** – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 17 de fevereiro de 2020, a Relatora Conselheira Denise Madalena Green:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/12/2006

**EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO PAGAMENTO. FALTA DE OBJETO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

O contribuinte efetuou o pagamento de parte dos créditos lançados, sendo excluídos do auto de infração, bem como exonerado da multa de ofício (75%), em razão do recolhimento efetuado no vencimento, com efeito, nos termos do art.156, inciso I do CTN, ficou extinto o crédito tributário, com a consequente perda de objeto do presente processo administrativo tributário.

Nos ensina a Conselheira, às folhas 04 daquele documento:

Ainda, com relação aos períodos de 31/07/2006, 30/09/2006 e 31/12/2006, defende o recorrente que seria nulo o lançamento por estar se exigindo valores que haviam sido previamente recolhidos, no seguinte sentido:

*Em que pese os fundamentos utilizados pelo órgão julgador a quo, a Recorrente entende, data máxima vênia, que o mesmo não pode prevalecer, **uma vez que os valores questionados foram em parte, devidamente pagos em suas épocas próprias, ocasião em que não há que se falar em lançamento de ofício,***

*devendo, quanto aqueles créditos, ser reconhecida a extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional.*

Contudo, ao contrário do alegado, o acórdão recorrido confirma cabalmente a extinção do crédito tributário em questão, com todos seus consectários legais, razão pela qual fica o presente inconformismo absolutamente carente de objeto para apreciação perante este E. Conselho.

Com relação ao lançamento correspondente aos períodos de apuração 31/03/2006; 30/04/2006 e 31/05/2006, não houve contestação do mérito dessas exarções na impugnação e, em sede de recurso a contribuinte noticia o pagamento efetuado na data de 23/08/2010, dos períodos identificados acima às fls. 110/115. A recorrente confirma que estes recolhimentos ocorreram após o lançamento, todavia não aponta razão de direito para combater a decisão recorrida.

Tecnicamente, o pagamento posterior ao lançamento importa desistência do litígio, não cabe ao Órgão Julgador extinguir o crédito tributário com base em pagamentos posteriores ao lançamento.

Não obstante, esses pagamentos serão considerados pela Unidade da Receita Federal encarregada da cobrança, alocando-os aos créditos tributários correspondentes e cobrando o saldo porventura existente.

Há que se fazer o devido sopesamento: No caso analisado naquele Acórdão de Recurso Voluntário, houve parte do pagamento dos valores questionados **na época própria**.

No presente caso houve sim o pagamento INTEGRAL dos valores questionados, **mas em época imprópria**, ou seja após o vencimento.

Portanto, a lição não se aplica ao presente caso, pois **os valores questionados não foram pagos em suas épocas próprias, o que a contra sensu permite se falar em lançamento de ofício.**

O outro balizamento que me socorro é o **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3401-005.076 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 23 de maio de 2018**, de Relatoria do Conselheiro Robson José Bayerl.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/08/2005

EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VALORES EXTINTOS POR PAGAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Mostra-se improcedente o lançamento que objetiva formalizar crédito tributário já extinto por pagamento, consoante demonstrado nos autos. Inteligência dos arts. 156, I do Código Tributário Nacional e 9º do Decreto n.º 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

Nos ensina o Conselheiro, às folhas 03 e 04 daquele documento:

À luz do art. 9º do Decreto n.º 70.235/72, o auto de infração e a notificação de lançamento são instrumentos para **exigência do crédito tributário e penalidade isolada**, de maneira que, constatada a extinção do crédito tributário por pagamento, *ex vi* do art. 156, I do Código Tributário Nacional, antes do início do procedimento fiscal, não há que se falar em créditos exigíveis, revelando-se improcedente o lançamento formalizado nessas circunstâncias.

Logo, correta a decisão de primeiro grau administrativo que acolheu a reclamação do sujeito passivo, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Há que se fazer o devido sopesamento: No caso analisado naquele Acórdão de Recurso Voluntário, houve o pagamento dos valores questionados acrescido de penalidades.

No presente caso houve sim o pagamento INTEGRAL dos valores questionados, **mas sem as penalidades incidentes** ao ver da fiscalização. Questão que será dirimida em tópico próprio.

Portanto, a lição não se aplica ao presente caso, **o que a *contra sensu* permite se falar em lançamento de ofício.**

**- Inaplicabilidade do método de imputação proporcional adotado pela DRJ.**

É alegado nos itens 22 a 26 do Recurso Voluntário:

22. Com efeito, verifica-se uma clara tentativa da DRJ de validar, a todo custo, os lançamentos indevidamente efetuados. É que, se não havia nenhuma diferença de tributo em razão dos pagamentos previamente realizados pela contribuinte - tal como reconhecido pela própria Fiscalização -, a hipótese seria de “Auto de Infração sem tributo”, para exigência isolada da multa de ofício de 75%, tal como previsto no art. 43 da Lei 9.430/96, litteris:

(...)

Mas, como exposto no tópico ‘16’ supra, desde a revogação levada a efeito pela Lei 11.488/2007, não há embasamento legal que ampare a exigência isolada da multa de ofício de 75%, em casos como o presente, em que não há tributo a ser exigido.

De todo incabível, portanto, o ‘cálculo por imputação’ levado a efeito pela DRJ, em clara tentativa de impingir [indiretamente] à contribuinte a multa de ofício de 75%, que se mostra absolutamente inexigível na espécie.

Confira-se, a propósito, o seguinte julgado:

“IRRF- RECOLHIMENTO EM ATRASO SEM A MULTA DE MORA- A partir da edição do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, tomou-se inaplicável o método da imputação proporcional, devendo ser lavrado auto de infração para exigência da multa de mora isoladamente. (...)

Em razão da previsão legal para lavratura de auto de infração para exigir o acessório sem o principal (art. 43 da Lei nº. 9.430/96), tornou-se inaplicável o método da imputação proporcional.”

(CARF - Ac. 1102-00.134 - 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária - 28/01/2009)

Aliás, note-se que a decisão da DRJ sequer esclarece como foi feito esse “cálculo por imputação”, em claro cerceamento ao direito de defesa da recorrente, como corroborado pelo julgado abaixo:

Há duas questões justapostas:

1. Auto de Infração sem tributo”, para exigência isolada da multa de ofício de 75%. A partir da edição do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, tomou-se inaplicável o método da imputação proporcional, devendo ser lavrado auto de infração para exigência da multa de mora isoladamente;
2. A DRJ sequer esclarece como foi feito esse “cálculo por imputação”, em claro cerceamento ao direito de defesa da recorrente.

A redação do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996 é a seguinte:

**Auto de Infração sem Tributo**

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A redação do artigo é oposta à interpretação dada pelo Recorrente. Prevê uma PERMISSÃO e não uma PROIBIÇÃO.

A permissão é a de formalizar exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente, **não dispendo, em absoluto**, sobre a situação aqui tratada, tampouco, estabelecendo qualquer vedação.

Raciocinar de modo diverso seria corromper o instituto da DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Quanto à alegação que DRJ sequer esclarece como foi feito esse “cálculo por imputação”, em claro cerceamento ao direito de defesa da recorrente, é inócua, pois seguinte documentos de e-folhas 308 e 343, já colacionados no presente VOTO, os COMPROVANTES DE ARRECADAÇÃO correspondem ao valor do PRINCIPAL exigido, cabendo à autoridade preparadora zelar pela sua veracidade.

A Delegacia Regional de Julgamento obtém essa informação do próprio Termo de Verificação Fiscal e processa adequadamente, fazendo a devida ressalva no final do VOTO de que:

Assim, mantém-se o lançamento, devendo ser dado o seguinte tratamento aos pagamentos efetuados pelo contribuinte:

1. Vinculação aos débitos lançados de ofício; e
2. Mediante imputação proporcional de pagamentos, proceder à apuração do saldo remanescente devido, para cobrança.

A consequente exigência da multa de ofício decorre do seguinte:

Não houve denuncia, de forma voluntária, **antes do início do procedimento fiscal**, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional.

É a regra estabelecida no art. 7º, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 1972, a saber:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

Como bem assinalado pelo Acórdão de Impugnação, folhas 02 daquele documento:

Ou seja, não há necessidade de que o termo que deflagra o procedimento fiscal seja, formalmente, um termo de início de fiscalização, mas sim qualquer termo que caracterize o início do procedimento, nos termos da legislação processual tributária.

Trago a lição do Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, o seus dizeres no voto constante do Acórdão n.º 3301-006.117, da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento:

Antes do termo de início de fiscalização, conforme art. 196 do CTN, o contribuinte pode vir espontaneamente para declarar um montante de tributo devido e não declarado no momento previsto em legislação, constituindo este crédito tributário com o

acompanhamento do montante do tributo e juros de mora, mas dispensado das penalidades, nos termos do art. 138 e seu parágrafo único do CTN.

Caso o contribuinte apenas recolha em atraso um montante de tributo já declarado e constituído, este contribuinte não fruirá do benefício da denúncia espontânea, pois, não há denúncia, apenas um pagamento a destempo. Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça STJ, aplicável para os casos em que o tributo é sujeito ao lançamento por homologação, mas já declarado em obrigação acessória constitutiva do crédito tributário.

O pagamento intempestivo, neste caso, não enseja a denúncia espontânea, sob pena de se deixar ao arbítrio do sujeito passivo o melhor momento para o recolhimento.

Este entendimento, inclusive, resta sumulado no STJ, como se percebe do enunciado nº 360: "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo." Ocorre que não é esse o caso dos autos.

Percebe-se do auto de infração, bem como da r. decisão recorrida, que a única justificativa para a presente cobrança é a de que a denúncia espontânea não inclui a remissão da multa de mora.

Não há controvérsias de que o caso presente se trata de um caso de denúncia espontânea, informando-se e pagando-se um tributo antes não informado ao Fisco, mas reconhecendo o direito de dispensa de pagamento apenas da multa de ofício. A divergência do Fisco reside, unicamente, no argumento de que a denúncia espontânea não afasta a multa de mora, já que a multa de mora não teria natureza punitiva.

Entretanto, tal entendimento não merece prevalecer e, portanto, a r. decisão recorrida, pautada apenas nesta razão, deve ser reformada.

É que o CTN não fez diferença entre multas de mora e multa de ofício, possuindo ambas natureza punitiva. A prevalecer o entendimento de que a denúncia espontânea só serve para afastar a multa de ofício torna letra morta o art. 138 do CTN, na medida em que este instituto só merece guarida se o contribuinte se antecipa e declara um tributo ainda não constituído, com seu recolhimento, antes do início da fiscalização.

Sabe-se que a multa de ofício só é aplicada após um procedimento de

fiscalização em que se realiza um lançamento de ofício. Logo, se multa de ofício só é aplicada em auto de infração e a denúncia espontânea só tem cabimento se o contribuinte age antes do início da própria fiscalização, entender que a denúncia espontânea somente afasta a multa de ofício é uma contradição insuperável. Ademais, já é entendimento consolidado no STJ, inclusive sob o rito dos repetitivos, ao qual este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deve respeitar,

de que a denúncia espontânea afasta, também, a multa de mora:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 (STJ. RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022SP .RELATOR MINISTRO LUIZ FUX, VOTAÇÃO UNÂNIME. DJE. 24/06/2010)

Em seu voto, o Relator Ministro Luiz Fux deixou consignado que as multas de mora são também multa punitivas: 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 (os grifos não constam do original)

Este Egrégio Conselho, destarte, também vem decidindo desta forma:

**TRIBUTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.**

O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora. Para tanto, nos termos do REsp n.º 1.149.022 (STJ), de observância obrigatória pelo CARF conforme o art. 62, §2º, do Anexo II ao seu RICARF, é necessário que o tributo devido seja pago, com os respectivos

juros de mora, antes do início do procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros.

(CARF. 1ª Seção. Acórdão n.º 1201002.230. Relatora Conselheira Ester Marques Lins de Sousa, Sessão de 11/06/2018)

No entanto, como já afirmado, não se fala em afastamento da multa de mora, ou melhor, não se fala nem mesmo de denúncia espontânea, nas situações em que o contribuinte já havia declarado seus débitos, constituindo o crédito tributário, mas recolheu a destempo.

(...)

A própria Procuradoria da Fazenda Nacional em razão do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, assinada pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, já se manifestou que não há mais interesse em apresentar qualquer tipo de recurso ou defesa em relação ao tema:

**ATO DECLARATÓRIO Nº4, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011**

"com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional".

JURISPRUDÊNCIA: REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel. min. Humberto Martins.

Portanto, improcedente a alegação.

**- Insubsistência dos lançamentos face aos recolhimentos efetuados pela recorrente nos termos do art. 47 da Lei 9.430/96.**

É alegado no item 28 do Recurso Voluntário:

28. Não bastassem os argumentos até aqui expostos, a norma insculpida no art. 47 da Lei 9.430/96 autoriza a pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal a pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo do início da Fiscalização, os tributos e contribuições, de que for sujeito passivo, com os acréscimos legais aplicáveis aos casos de procedimento espontâneo, *litteris*:

*"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.”*

O dispositivo em questão não se aplica ao presente caso, pois como demonstrado o pagamento **não se deu com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo**, ou seja, juros de mora.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.