



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.000486/2003-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-005.851 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de setembro de 2021  
**Recorrente** WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORTE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003

MERO PAGAMENTO EM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O mero pagamento em atraso, mesmo que anterior a qualquer procedimento de ofício, não configura a hipótese de denúncia espontânea para fins de aplicação do disposto no artigo 138 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e, no seu mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente)

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em epígrafe em face do Acórdão n.º 01-10.815 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – DRJ/BEL, cuja ementa restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

É cabível a exigência da multa de mora quando ocorre o recolhimento extemporâneo de tributo.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO INSUBSISTENTE.  
IMPOSSIBILIDADE.

Comprovado nos autos que o interessado não dispõe de saldo de direito creditório suficiente para a compensação pleiteada, impõe-se o indeferimento do pedido.

Solicitação Indeferida

O presente processo versa sobre a Declaração de Compensação – DCOMP protocolada pela contribuinte em epígrafe em 13/02/2003, por meio da qual formalizou crédito no valor de R\$ 147.623,76 decorrente de diversos pagamentos indevidos ou a maior de multas de mora de IRRF (cód. 3279), CSLL (cód. 1409), Finsocial (cód. 6138) e PIS/PASEP (cód. 8408) efetuados entre 31/01/1998 e 31/10/2002.

Em apertada síntese, segundo a contribuinte, os recolhimentos referir-se-iam a multas de mora recolhidas indevidamente em razão da aplicação do instituto da denúncia espontânea conforme disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN. Para instruir o pedido, a contribuinte juntou planilhas demonstrativas do crédito e os DARF relativos aos recolhimentos que seriam indevidos.

A DCOMP foi objeto do Parecer EQGCO/DRF/BEL n.º 012/2008, de 08/02/2008. No parecer, inicialmente, a autoridade fiscal entendeu que, na espécie, não se trata de *denúncia*, mas de mero *pagamento em atraso*. Ademais, o instituto da denúncia espontânea, conforme dicção do artigo 138 do CTN, somente serviria para o afastamento da multa de ofício, visto que a *denúncia* teria o sentido de prestação de informação acerca de infração à legislação tributária. Cito suas palavras:

O erro em que incorre o contribuinte radica na conclusão errônea de que a simples confissão de dívida constituiria "denúncia espontânea" de débitos fiscais. Ocorre que o instituto da "denúncia espontânea" **somente afasta a penalidade [multa de ofício] caso a denúncia [da infração] esteja acompanhada do pagamento ou do depósito do valor integral [principal + multa de mora e juros] do débito**, conforme a literalidade do art. 138 do CTN:

[...] – grifos do original.

Com supedâneo nas razões apresentadas no parecer, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB indeferiu o direito creditório e não homologou as compensações declaradas. A ciência do despacho decisório ocorreu em 12/02/2008.

A contribuinte insurgiu-se contra a decisão administrativa e apresentou manifestação de inconformidade. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de primeira instância na qual esta resume as alegações lançadas pela impugnante:

Em 12.2.2008, o interessado foi cientificado daquela decisão (fl. 94) e, em 13.3.2008, apresentou manifestação de inconformidade de fls. 100 a 111, com o seguinte teor:

a) que, ao contrário do afirmado pela decisão recorrida, a compensação do patrimônio afetado pela mora se faz com a imposição de juros e correção monetária incidentes sobre o principal devido, enquanto que a multa de mora é, sem dúvida uma pena pecuniária;

b) que a jurisprudência judicial inclina-se para o entendimento defendido pelo interessado;

c) que requer a homologação da compensação pleiteada.

É o relatório.

Conforme registrado no início deste relatório, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente. Em suma, a DRJ/BEL entendeu que o instituto da denúncia espontânea não afastaria a incidência da multa de mora, mas tão somente a da multa de ofício.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, apresentou as seguintes alegações:

- **Do pagamento efetuado pela recorrente via denúncia espontânea:** segundo a recorrente, *a denúncia espontânea caracteriza-se pelo pagamento do tributo antes do início de qualquer procedimento fiscal ou medida de fiscalização relacionados com a infração.* Neste contexto, defendeu que a denúncia espontânea afasta a imposição de multa de mora.

- **Do recolhimento indevido da multa de mora e do direito da recorrente ao reconhecimento do crédito com a consequente homologação da compensação:** neste ponto, a recorrente reiterou que a multa de mora tem caráter punitivo e que a recomposição do patrimônio do credor dá-se pela incidência de juros e correção monetária. A recorrente arrematou nos seguintes termos:

Assim, tendo a RECORRENTE denunciado espontaneamente ao fisco os referidos débitos fiscais em atraso, antes do início de qualquer procedimento fiscal ou medida de fiscalização, e tendo efetuado o recolhimento do montante devido —principal— acrescido dos juros de mora e da multa de mora, referida multa de mora, como acima amplamente demonstrado, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional e da pacífica jurisprudência dos E. Tribunais Superiores e desse Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, se caracteriza como indébito, razão pela qual deve ser reconhecido o direito da RECORRENTE ao crédito decorrente do recolhimento indevido da multa de mora e consequentemente deve ser homologada a compensação levada a efeito pela RECORRENTE.

Ao final, pediu o provimento do recurso.

Em essência, era o que havia a relatar.

## Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

### Mérito.

Conforme visto no relatório, trata-se de Declaração de Compensação em que a contribuinte pretende ver reconhecido crédito decorrente de pagamentos indevidos de multas moratórias em razão da aplicação do instituto da denúncia espontânea consoante previsão do artigo 138 do CTN, *verbis*:

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.

À partida, impende salientar que não me coaduno com a interpretação esposada pela autoridade fiscal e pela DRJ/BEL de que a denúncia espontânea, quando efetivamente caracterizada sua hipótese, conforme será exposto à frente, não afasta a multa de mora.

Explico.

A infração a que se refere o artigo 138 é o descumprimento de obrigação tributária principal. O sujeito passivo deixa de adimplir o crédito tributário a que está obrigado em razão da ocorrência do fato jurídico tributário.

Neste caso, o sujeito passivo sempre tem a possibilidade de, antes de qualquer procedimento de ofício por parte do Fisco, apurar o débito de forma correta e adimpli-lo, mesmo que a destempo. Tal pagamento deverá ser acompanhado da incidência de multa de mora, além dos juros.

Portanto, é de se concluir que o instituto da denúncia espontânea não se refere ao mero pagamento em atraso.

O que se depreende do texto normativo acima transcrito é que a expressão *denúncia* não se refere ao pagamento, pois a *denúncia* deve vir acompanhada do pagamento. A expressão *denúncia*, portanto, deve referir-se a outro ato do sujeito passivo. No caso, o ato é a *confissão da ocorrência do fato jurídico tributário e do nascimento da obrigação tributária. Em outras palavras, denúncia é a constituição do crédito tributário – até então desconhecido do Fisco – pelo sujeito passivo, de forma espontânea, antes de qualquer procedimento do Fisco.*

Ora, nesse contexto, em que o sujeito passivo espontaneamente constitui o crédito tributário após o prazo de vencimento do tributo, a única multa passível de aplicação é a multa de mora. Portanto, se o sujeito passivo constitui espontaneamente um crédito tributário até então desconhecido do Fisco, por meio, por exemplo, de uma DCTF retificadora, e esta denúncia é acompanhada do devido pagamento do montante principal e dos juros, afasta-se a única multa passível de incidência: a multa de mora.

Esta matéria já foi enfrentada por esta Turma em diversas ocasiões. Peço licença para trazer à colação excerto do voto que proferi no Acórdão n.º 1401-003.433, de 15/05/2019, em que trato desta matéria:

Liquidez e certeza.

Entretanto, destaco que o crédito pleiteado não foi objeto de exame de liquidez e certeza, especialmente em relação aos requisitos para a *denúncia espontânea* de que trata o artigo 138 do CTN, *verbis*:

*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.*

Conforme se pode concluir da dicção do dispositivo legal citado, o instituto da denúncia espontânea não requer apenas o pagamento do tributo acompanhado da multa de mora. Há que se fazer a **denúncia espontânea da infração cometida**. Tanto a denúncia, quanto o pagamento devem ocorrer antes de iniciado o procedimento de fiscalização.

É que, com a denúncia da infração, o sujeito passivo constitui o crédito tributário, que é satisfeito pelo respectivo pagamento. A denúncia feita nesses termos evita que a Administração Tributária, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tenha de lançar de ofício o crédito tributário correspondente à infração denunciada.

Neste diapasão, pode-se citar o seguinte trecho da Solução de Consulta Interna n.º 8 - Cosit, de 30 de maio de 2016:

*De se notar que o dispositivo estabelece como requisitos necessários à caracterização da denúncia espontânea:*

- *pagamento do tributo devido e dos juros de mora, se for o caso;*

- *comunicação da infração à autoridade antes de qualquer procedimento fiscal.* - grifei

Impende também citar o acórdão exarado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1149022/SP, sob a sistemática dos recursos repetitivos de que trata o artigo 543-C do CPC/73, cuja observância por este Conselho é obrigatória, nos termos do disposto no artigo 62, § 2º, do Anexo II do RICARF:

*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. (Julgamento em 09/06/2010) - grifei.*

*Veja-se que a hipótese consagrada pelo STJ é aquela em que o sujeito passivo declara e paga um débito e, posteriormente, verificando que cometeu um erro, retifica a declaração e efetua o respectivo pagamento da diferença antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização.*

*Não se caracteriza, portanto, a denúncia espontânea quando o contribuinte simplesmente efetua recolhimentos desacompanhados da denúncia, ou seja, da correspondente declaração.*

Entretanto, compulsando os autos, verifico que não foram juntadas quaisquer declarações da contribuinte que possam configurar as denúncias espontâneas alegadas pela recorrente. O que se verifica nas petições da contribuinte é que esta argumenta no sentido de que o pagamento espontâneo, por si só, configuraria a denúncia espontânea para fins de aplicação da norma veiculada pelo artigo 138 do CTN. Contudo, conforme exposto, o mero pagamento em atraso não se subsume à hipótese de incidência da norma que afasta a incidência da multa. Para que não parem dúvidas, reproduzo as palavras da contribuinte:

A RECORRENTE, desde 1998, recolheu espontaneamente alguns tributos em atraso, os quais não se encontravam inscritos em dívida ativa nem tampouco tinham sido objeto de quaisquer processos administrativos.

Constatando o recolhimento indevido ocorrido desde 1998, consubstanciado no recolhimento, sob o manto da denúncia espontânea, nos exatos termos prescritos no art. 138 do Código Tributário Nacional, a RECORRENTE, valendo-se dos créditos decorrentes dos referidos recolhimentos indevidos, extinguiu via compensação, em janeiro de 2003, débitos vincendos de COFINS.

Ocorre que, apesar de encontrar-se sob a égide da denúncia espontânea, a RECORRENTE efetuou os recolhimentos acrescidos de multa moratória, montando o valor de R\$ 147.623,76 (cento e quarenta e sete mil, seiscentos e vinte e três reais e setenta e seis centavos), não obstante, o art. 138 do Código Tributário Nacional lhe permita efetuar o recolhimento de tributo com atraso sem a necessidade do pagamento da multa de mora.

Assim, considerando que a recorrente não trouxe aos autos os elementos de prova necessários para a comprovação da ocorrência da hipótese de denúncia espontânea, tenho que o crédito pleiteado carece de liquidez e certeza. Desta forma, deve ser indeferido.

### **Conclusão.**

Voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira