



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

**Processo nº** 10380.003268/2007-12  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1803-01.103 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 22 de novembro de 2011  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** AUTO POSTO STAR LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO DOS TRIBUTOS. ACRÉSCIMO DE JUROS MORATÓRIOS. ENTREGA DE DCTF A POSTERIORI. NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA.

O pagamento do tributo, acrescido dos juros moratórios, antes da entrega da DCTF preenche os requisitos do benefício da denúncia espontânea disposto no artigo 138 do CTN, para fins de exclusão da multa de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*(Assinado Digitalmente)*

Selene Ferreira de Moraes - Presidente.

*(Assinado Digitalmente)*

Meigan Sack Rodrigues - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Selene Ferreira de Moraes (Presidente), Sérgio Rodrigues Mendes, Walter Adolfo Maresch, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Meigan Sack Rodrigues e Victor Humberto da Silva Maizman.

## Relatório

Trata o presente processo auto de Infração em que é cobrado crédito tributário relativo à multa de mora incidente sobre o valor do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) — Lucro Real, referente ao primeiro trimestre-calendário de 2002, recolhido após o prazo legal. A recorrente teria recolhido intempestivamente o IRPJ — Lucro Real Trimestral, declarado em DCTF, pelo seu valor original, acrescido unicamente de juros de mora.

Devidamente científica, a recorrente apresenta suas razões de impugnação em que argumenta, de forma substancial, que estaria abrangida pela denúncia espontânea, disposto no artigo 138 do CTN. Isso porque realizou o pagamento do imposto devido na data de 31.05.2007, ou seja, um dia depois do término do prazo para o recolhimento do referido imposto, sem que a fiscalização tivesse iniciado qualquer procedimento fiscalizatório ou de cobrança. Cita jurisprudência nesse sentido.

A autoridade julgadora pronunciou-se no sentido de manter o lançamento, passa-se a reproduzir-se parte do voto:

*A autuada insurge-se contra a exigência, argumentando que teria sido exonerada da responsabilidade da infração por atraso no recolhimento, por força do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN, já que efetuara o pagamento do principal e dos juros moratórios, antes de qualquer procedimento administrativo.*

*Ora, a admissão de tal argumento implica aceitar que o CTN vem sendo sistematicamente afrontado pelo legislador ordinário, desde há muito, pela edição de artigos de leis e de atos normativos que estipulam expressamente a obrigatoriedade do contribuinte de pagar **multa de mora de forma cumulada com os juros moratórios**, quando do recolhimento espontâneo de tributo em atraso. Tal hipótese, porém, não se mostra plausível. Se assim fosse, certamente já teria sido declarada a inconstitucionalidade de tais normas legais e infra-legais, por ofenderem o princípio da hierarquia das leis e a ordem jurídica. Não é isto o que ocorre. Tais normas continuam vigentes, ao mesmo tempo em que novas são promulgadas **reiterando a comutatividade de juros moratórios com multa de mora**, para o pagamento espontâneo de tributo em atraso. A interpretação, portanto, que a autuada faz do instituto da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN, para excluir a multa de mora no*

*pagamento espontâneo de tributo em atraso, somente pode estar equivocada.*

*O sistema legal tributário brasileiro tem mantido desde há muito, - antes e após a promulgação do CTN, em 1966 -, de forma regular e consistente, (i) a multa de mora, a ser computada pelo contribuinte de forma cumulada com os juros de mora, junto com o principal, no pagamento espontâneo de débitos em atraso, antes de o Fisco iniciar o processo de exigência do tributo, conforme estipulado no artigo 61, da Lei 9.430/96, a seguir reproduzido; e (ii) a multa de ofício, a ser aplicada pela autoridade fiscal em procedimento de ofício, nas hipóteses previstas no artigo 44, da Lei 9.430/96, também a seguir transcrito. Ressalte-se que, embora o mencionado artigo 44 não faça referência, a exigência dos juros de mora se faz sempre presente, cumulados com a multa de ofício no lançamento de ofício e cumulados com a multa de mora no recolhimento espontâneo em atraso, por força do disposto no artigo 161, do CTN, também transcrito, que determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é sempre acrescido de juros de mora.*

(...)

Cita normas jurídicas do CTN. E prossegue o julgador:

*A teor dessas indicações de classificação das penalidades, pode-se concluir que, consoante o CTN, as penalidades fiscais seriam de duas naturezas: penalidades pecuniárias e não pecuniárias (artigos 113, 121, 149, 163, 167 e 181). Dentre as penalidades pecuniárias haveria aquelas de caráter moratório (artigo 134), e as de caráter não moratório, ou punitivas.*

*Combinando, então, o disposto no CTN com os dispositivos do sistema legal ordinário, verifica-se que as penalidades pecuniárias de caráter moratório seriam formadas apenas pela multa de mora (de 0,33% ao dia, limitada a 20%), e as penalidades pecuniárias de caráter não moratório, punitivo, pela multa de ofício, de 50%, 75% e a agravada, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/96. A. parte de outras penalidades estabelecidas em percentuais ou valores fixos, por descumprimento de obrigações acessórias, a exemplo da prevista no artigo 980 do RIR/99. Entre as não pecuniárias, estariam aquelas referentes a quaisquer impedimentos ou ônus fixados pelo Fisco fora do padrão pecuniário, por descumprimento de obrigação principal ou acessória.*

*Além disso, o CTN emprega a expressão infração (artigo 97, 106, 112, 135, 136, 137, 138, 180, 181 e 207) com variadas conotações. No artigo 136, estabelece a norma geral de que a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente. Em outros artigos, abaixo reproduzidos, qualifica infrações como crimes contra a ordem tributária e com dolo específico do agente (artigo 137), infrações de caráter formal (artigo 167),*

*infrações como crimes ou contravenções, e com dolo, fraude ou simulação, e infrações resultantes de conluio (artigo 180), infrações punidas com penalidades pecuniárias ou com penalidades de outra natureza (artigo 181), e infrações cuja responsabilidade é pessoal do agente (artigo 207).*

Cita novas disposições normativas do CTN e prossegue:

*Em que pese ter formulado classificações tanto para as infrações como para as penalidades, o CTN não estabelece vinculação precisa entre os diversos tipos de infração acima referidos (infra cães como crimes contra a ordem tributária, com dolo específico do agente, de caráter formal, com dolo, fraude ou simulação, e resultantes de conluio, puníveis com penalidades pecuniárias ou com penalidades de outra natureza, infrações cuja responsabilidade é pessoal do agente e demais infrações) e as penalidades mencionadas no Código (penalidade pecuniária moratória e não moratória, e não pecuniária). Quem levou a efeito a vinculação entre as referidas penalidades e infrações, foi o legislador ordinário, conforme se pode comprovar nas diversas leis e atos normativos infra-legais editados para regular as obrigações tributárias.*

*No sistema criado pelo legislador ordinário, como mencionado, a multa de ofício, nos seus vários percentuais, que são graduados conforme a gravidade da infração (por exemplo, 50% para o não recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, 75% para a falta de recolhimento de tributo, 150%, nos casos de dolo, fraude ou simulação), foi reservada, como penalidade mais gravosa, para ser aplicada, de forma cumulada com os juros de mora, mediante procedimento oficial executado pela autoridade fiscal. A multa de mora, à 0,33% ao dia, limitada a 20%, ficou reservada para o recolhimento pelo contribuinte, de forma cumulada, com os juros de mora, antes do procedimento fiscal, no período de espontaneidade. Portanto, como se vê, a denúncia espontânea já foi incorporada ao sistema tributário pelo legislador ordinário, na forma acima e sem conflito com o CTN, já que o Código não especifica qual o tipo de penalidade ao qual o contribuinte em atraso com suas obrigações tributárias estaria sujeito.*

*Sendo assim, não se pode afirmar, como faz a autuada, que o artigo 138 do CTN, ao estabelecer que a "responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da **infração**, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora..." (grifos nossos) esteja se referindo à penalidade tributária pecuniária moratória, no presente caso, multa de mora. Quem terminou por determinar o tipo de penalidade da qual o contribuinte se exonerava, na fase de espontaneidade, foi o legislador ordinário, não o CTN.*

*E as leis fiscais editadas pelo legislador ordinário, por exigirem juros de mora cumulados com multa de mora para o pagamento espontâneo de tributos em atraso, estipularam que a penalidade da qual o contribuinte se exonera nesta hipótese é a multa de ofício. Tais leis fizeram da denúncia espontânea, assim, meio hábil para evitar apenas a multa de ofício, punitiva, aplicável pela autoridade administrativa **após inicio do procedimento fiscal** referido no artigo 138 do CTN, não, por óbvio, para elidir a incidência da multa de mora, a qual já é considerada devida na situação de espontaneidade. A denúncia espontânea exclui a responsabilidade do contribuinte pelas infrações passíveis de multas de ofício, ou seja, aquelas infrações cuja punibilidade não tenha sido extinta antes do inicio do procedimento fiscal, pelo pagamento espontâneo do tributo, dos juros e da multa de mora pelo contribuinte. Ocorrendo este pagamento espontâneo, a autoridade fica, então, impedida de lançar de ofício a penalidade mais gravosa, a multa de ofício.*

*Tal sistema procura estimular o contribuinte a recolher espontaneamente o tributo vencido, a efetuar a denúncia espontânea, ao impor encargos menos onerosos em relação àqueles aplicados no procedimento de iniciativa oficial. No procedimento oficial é que se pode dizer que se aplicam "penalidades", as multas de ofício, significativamente mais gravosas. O sistema não atribui caráter punitivo à multa moratória, no sentido adotado pela autuada, de forma a ser alcançada pela denúncia espontânea do artigo 138, do CTN. O sistema tem a multa de mora como indenização, não como punição.*

*Nesta linha de entendimento, o tributarista BERNARDO RIBEIRO DE MORAES afirma que a multa moratória seria de natureza civil e teria por função ressarcir o dano causado, enquanto a multa fiscal seria uma sanção de caráter repressivo. Estas duas multas, em conjunto com a pena de privação de liberdade, comporiam as três formas pelas quais o ordenamento jurídico pátrio reagiria contra os diversos tipos de atos ilícitos praticados contra a ordem tributária, in verbis:*

*"A violação da lei tributária, em primeiro lugar, evidentemente, constitui uma violação ao ordenamento jurídico e poderá ao mesmo tempo ser também uma violação ao direito subjetivo da Fazenda Pública, tendo em vista o crédito tributário. O bem protegido pelo ordenamento jurídico tributário, em linhas gerais, é a obrigação tributária. Contra esse ato ilícito, o ordenamento jurídico poderá reagir:*

- a) condenando o infrator a simplesmente ressarcir o dano causado, v.g., aplicando a multa moratória, de natureza civil;*
- b) condenando o infrator a uma sanção de caráter repressivo, aplicando-lhe multa fiscal proporcional ao valor do tributo, de natureza tributária;*

*c) condenando o infrator a uma sanção de caráter repressivo, aplicando a pena de privação de liberdade, de natureza penal. (in BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, COMPÊNDIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 2º vol, 3' ed. Rio de Janeiro : Forense, 1997. p. 540. (grifos nossos).”*

O julgador de primeira instância segue citando doutrinadores a respeito do tema. Finaliza seu voto e entendimento citando jurisprudências desse Egrégio Conselho de Contribuintes e aduzindo que o pagamento espontâneo em atraso deve ser acompanhado de juros de mora e *multa de mora*.

Ademais, frisa que está legitimado o lançamento de *multa de mora* sobre crédito tributário recolhido em atraso com apenas juros moratórios, uma vez que obedeceu ordem legal e jurídica vigente, e, em específico, ao disposto no artigo 43 da Lei 9.430/96, que determina, para a hipótese, a formalização de exigência correspondente exclusivamente à *multa de mora* isolada.

Devidamente científica, a recorrente protocola as suas razões, em seara de recurso voluntária, de forma tempestiva em que apresenta os mesmos argumentos já firmados na impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Meigan Sack Rodrigues, Relatora

O recurso preenche os requisitos de sua admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se o caso presente de auto de Infração em que é cobrado crédito tributário relativo à multa de mora, incidente sobre o valor do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) — Lucro Real, referente ao primeiro trimestre-calendário de 2002, recolhido após o prazo legal. A recorrente teria recolhido intempestivamente o IRPJ — Lucro Real Trimestral, declarado em DCTF, pelo seu valor original, acrescido unicamente de juros de mora, um dia após o vencimento.

Tomando em conta que a empresa recorrente efetivamente efetuou o recolhimento do imposto fora do prazo legal, porém com o acréscimo dos juros de mora, deixando apenas de recolher a multa por entender que estava atendida pela denúncia espontânea, disposta no artigo 138 do CTN, creio que o lançamento não procede, fazendo jus a recorrente ao benefício.

Ocorre que a empresa encontra-se espontânea, fazendo jus assim ao benefício, porque apresentou a DCTF retificadora na data de 07.10.2004, ou seja, posterior à

data do pagamento que foi feito no dia 31.05.2002. Observa-se que cumprindo essa etapa a empresa não esperou que o início do procedimento fiscalizatório de cobrança do débito para efetuar o pagamento, tendo cumprido com o dever disposto na finalidade da norma.

No mesmo sentido, não posso furtar-me de citar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, já colocado na sistemática de Recursos Repetitivos (art. 543-C do CPC), como segue:

*"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 conseqüente 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 1.149.022 - SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)*

Diante do exposto, vislumbro os requisitos do benefício da denúncia espontânea no presente feito e portanto voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É o voto.

*(Assinado Digitalmente)*

Meigan Sack Rodrigues - Relatora