



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

**Processo nº** 10830.001869/2007-37  
**Recurso nº** 251.594 Voluntário  
**Acórdão nº** 3801-00.380 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 16 de março de 2010  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** ROBERT BOSCH LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/05/2004

PIS - PAGAMENTO A DESTEMPO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA - O pagamento de tributo fora do prazo fixado pela legislação tributária não configura o instituto da denúncia espontânea, sendo, portanto, devida a multa moratória.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Andréia Dantas Lacerda Moneta (Relatora) e Arno Jerke Júnior. Designado o Conselheiro Flávio de Castro Pontes para redigir o voto vencedor.

Magda Cotta Cardozo - Presidente

Andreia Dantas Lacerda Moneta - Relatora

Flávio de Castro Pontes - Redator Designado

EDITADO EM: 26/03/2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros Magda Cotta Cardozo, Arno Jerke Junior, Andreia Dantas Lacerda Moneta, Flávio de Castro Pontes e José Luiz Bordignon.

Ausente, justificadamente, a conselheira Renata Auxiliadora Marchetti.

## Relatório

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO proposto pela Empresa ROBERT BOSH LTDA (fls..104/127), contra decisão proferida pela 1<sup>a</sup> Turma da DRJ/CPS – Acórdão nº 05-19.560 - a de julgar procedente o lançamento efetuado contra o contribuinte pelo pagamento de tributo devido em maio de 2004, com atraso, salientando que mesmo diante da denúncia espontânea a que se refere o art. 138, do CTN, com o subsequente recolhimento da exação acompanhada dos juros de mora, deve ser aplicada a multa moratória, por ter esta natureza jurídica de indenização pela falta do pagamento e não de penalidade, nos termos do ementário a abaixo transscrito (fls. 99):

*"ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Exercício: 2004*

*DCTF. REVISÃO INTERNA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. FALTA DE PAGAMENTO DA MULTA MORATÓRIA.*

*A denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do CTN pressupõe não somente a confissão da dívida, mas também o pagamento do tributo devido, devidamente corrigido, acrescido, além dos juros de mora, dada sua natureza compensatória, da multa moratória.*

*MULTA DE MORA. Confirmado o não recolhimento ou o recolhimento a menor de verba correspondente à multa de mora incidente sobre débitos pagos fora do prazo, mantém-se a sua exigência.*

*Lançamento procedente.*

O pedido administrativo formulado cinge ao improviso do auto de infração contra si lavrado, objetivando o afastamento de multa moratória decorrente do pagamento efetuado com base na denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional.

A recorrente, em maio de 2004, não efetuou o pagamento do PIS na data de seu vencimento. Dias depois, ainda antes da entrega da respectiva DCTF, bem como de qualquer atividade fiscalizatória por parte do Fisco, procedeu à denúncia espontânea do valor devido, com o acréscimo dos juros de mora, em favor da Receita, com fulcro no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Recebido o pagamento em atraso, mas diante da falta do recolhimento da multa moratória, é que o Fisco lavrou o auto de infração eletrônico de n. 0011858 contra o contribuinte, por ocasião de auditoria interna na DCTF/04. A exação totalizou o valor de R\$ 6.410,39.

Defendeu-se o recorrente por intermédio de impugnação (fls. 01/27) à Delegacia da Receita Federal em Campinas que, por sua vez, concluiu pela validade do auto de

infração, salientando que a multa moratória tem a essencialidade de indenização pelo pagamento efetuado intempestivamente, não correspondendo a qualquer penalidade ao contribuinte.

Dessa decisão derivou o Recurso Voluntário proposto pela inconformada Empresa.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Andreia Dantas Lacerda Moneta, Relatora.

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Após leitura do presente Processo Administrativo, concluo que a matéria é de fácil deslinde, uma vez que o cerne da questão é tão-somente esclarecer se a multa moratória deve ou não ser aplicada a pagamento efetuado com base no instituto da denúncia espontânea a que trata o art. 138, do CTN.

Inicialmente impende transcrever *in totum* o dispositivo legal que trata da denúncia espontânea em nosso ordenamento jurídico:

*“ART. 138, CTN - 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”.*

É incontrovertido o fato de que o pagamento efetuado pelo recorrente se deu antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório por parte do Fisco, bem como da entrega da respectiva DCTF, do que se afasta a aplicação do parágrafo único do retro dispositivo legal.

Em seu *caput* não sobejam dúvidas, por uma interpretação literal, de que, primeiramente, a responsabilidade tributária é excluída pela denúncia espontânea da infração, por si só. Por outro lado, em havendo o subsequente pagamento do tributo confessado, este deverá estar acompanhado do **valor principal** e dos **juros de mora**, a título de correção monetária, o que foi devidamente efetuado pela recorrente, ou seja, não existe qualquer permissivo legal para se aplicar multa moratória em desfavor do contribuinte que se enquadre na questão.

É preceito legal, para que se aplique o benefício, que ainda não tenha iniciado procedimento administrativo ou medida de fiscalização, e que haja, quando da infração cometida decorre o inadimplemento da obrigação tributária, o pagamento do devido.



O instituto em apreço, previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, constitui-se num favor legal, uma forma de estímulo ao contribuinte, para que regularize sua situação perante o Fisco, procedendo, quando for o caso, ao pagamento do tributo, antes do procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionadas com a infração.

Se a multa moratória não é penalidade, mas indenização pela falta do pagamento tempestivamente, o que seria considerado uma penalidade contra o contribuinte não pagador a destempo?

Se adentramos a uma breve distinção entre multa moratória e juros moratórios, mercê destaque o entendimento do doutrinador LEANDRO PAULSEN, para quem "a multa moratória, diversamente dos juros moratórios que apenas compensam o atraso, tem caráter punitivo e, por isso, resta excluída frente à denúncia espontânea" (in "Direito Tributário", Livraria do Advogado, 1998, p. 307).

O primeiro entendimento, nesse sentido, deu-se com julgamento do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 106068/SP, *in verbis*:

*ISS. INFRAÇÃO. MORA. DENUNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATORIA. EXONERAÇÃO. ART. 138 DO CTN. O CONTRIBUINTE DO ISS, QUE DENUNCIA ESPONTANEAMENTE AO FISCO, O SEU DÉBITO EM ATRASO, RECOLHIDO O MONTANTE DEVIDO, COM JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA, ESTA EXONERADO DA MULTA MORATORIA, NOS TERMOS DO ART. 138 DO CTN. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO*

*(STF, RE 106068/SP, RELATOR RAFAEL MAYER, JULGAMENTO 06/08/1985, 1ª TURMA)*

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, em recente decisão, firmou entendimento sobre a efetiva exclusão da multa moratória nos casos de denúncia espontânea, nos termos da ementa abaixo:

*TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. LEI 8.212/91, ART. 35, I. COMPATIBILIDADE COM O ART. 138 DO CTN.*

*1. É desnecessário fazer distinção entre multa moratória e multa punitiva, visto que ambas são excluídas em caso de configuração da denúncia espontânea. Precedentes.*

*(...)*

*3. Recurso especial a que se nega provimento.*

*(STJ, REsp 774058 / PR, Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª Turma, DJe 15/10/2009)*

Para o Min. Ari Pargendler, no julgamento do Recurso Especial nº 169.877, “o Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e simplesmente multa moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante da infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do art. 138, mesmo em se tratando de impostos sujeitos a lançamento por homologação”.

O entendimento do Conselho de Contribuintes, ratifica o que ora exposto.  
Senão vejamos:

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DESCABIMENTO DA MULTA DE MORA. Segundo o art. 138 do Código Tributário Nacional, a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora devidos, exclui a responsabilidade pela infração, inclusive a penalidade decorrente do pagamento em atraso, denominada "multa de mora". Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA ISOLADA. TRIBUTO PAGO APÓS VENCIMENTO, SEM ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA. – Incabível o lançamento da multa de ofício isolada do art. 44, I, § 1º, II da Lei nº. 9.430/96 pelo não recolhimento da multa moratória, quando amparado o contribuinte pelo instituto da denúncia espontânea. Recurso provido."

(Recurso Voluntário no. 140070, 5a. Câmara, Proc. No. 10980.007661/2002-01, Rel. Eduardo da Rocha Schmidt, Acórdão no. 105-15470, dec. p. maioria, Sessão: 08.12.2005)

Número do Recurso: 134818

Câmara: OITAVA CÂMARA

Número do Processo: 11080.003797/98-30

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ

Recorrente: GERDAU S.A.

Recorrida/Interessado: 5ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Data da Sessão: 19/10/2006 01:00:00

Relator: José Henrique Longo

Decisão: Acórdão 108-09059

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA – PARCELAMENTO – MULTA DE MORA – O artigo 138 do CTN exige que, para o reconhecimento dos efeitos de exclusão de responsabilidade decorrente da denúncia espontânea, seja ela acompanhada do pagamento do tributo devido e juros de mora. No caso de não se demonstrar o pagamento integral e simultâneo do débito, mas que ele seja objeto de parcelamento, não há que se falar em denúncia espontânea.

Recurso negado." (grifamos)

*"TRIBUTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal. Considera-se espontânea a denúncia que precede o início de ação fiscal, e eficaz quando acompanhada do recolhimento do tributo, na forma prescrita em lei, se for o caso. Desta forma, o contribuinte que denuncia espontaneamente ao fisco o seu débito fiscal em atraso, recolhendo o montante devido com juros de mora, está exonerado da multa moratória, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional. – CTN. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. – O recolhimento da multa de mora em denúncia espontânea caracteriza indébito, devendo, portanto, ser reconhecido o direito à sua restituição. Recurso provido."*

*(Recurso Voluntário no. 146200, 4a. Câmara, Proc. No. 10680.007251/2001-56, Rel. Maria Helena Cotta Cardozo, dec. p. maioria, Sessão: 08.12.2005)*

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe provimento para que seja desconsiderado o auto de infração impugnado nos autos do RV nº 10830.001869/2007-37, por entender como satisfeito o pagamento do tributo realizado pelo recorrente, consistindo no valor principal acrescido tão-somente da atualização monetária, cancelando-se, portanto, a multa de mora aplicada.

É como voto.

  
Andreia Dantas Lacerda Moneta

## Voto Vencedor

Conselheiro Flávio de Castro Pontes, Redator Designado

Ainda que respeitáveis as razões da ilustre relatora, discordo em relação à ocorrência do instituto da denúncia espontânea.

No caso em tela, a recorrente recolheu a contribuição social PIS acrescida dos juros de mora, após o prazo de vencimento estabelecido em lei sem a incidência da multa de mora.

A tese da ocorrência do instituto da denúncia espontânea não merece prosperar nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), abaixo transcrito:

*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.*

Em que pese o art. 138 do CTN referir à exclusão da responsabilidade quando da denúncia espontânea, ele deve ser interpretado sistematicamente com outros

dispositivos abaixo mencionados, porquanto não se aplica uma interpretação ampla e extensiva para afastar a incidência da multa moratória.

Não se pode perder de vista que o art. 138 integra a Seção IV do CTN, que por sua vez trata da responsabilidade por infrações. Nesta Seção, o art. 136 trata da responsabilidade objetiva, ou seja, não é considerado o elemento subjetivo, culpa ou dolo, bem como da irrelevância da efetividade, natureza e extensão do ato, enquanto o art. 138 trata da responsabilidade pessoal do agente nas infrações em que o dolo específico esteve presente.

A par disso, por intermédio da interpretação sistemática, conclui-se que a responsabilidade excluída é relativa à multa punitiva, que é constituída de ofício pela autoridade administrativa e que tem como origem uma infração à legislação tributária.

A propósito, este é o entendimento de Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi em Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2010, 35ª ed. – São Paulo: IR Publicações, 2010, p. 649:

*"Os conselheiros vencidos da CSRF tem razão porque o art. 138 do CTN ao dispor que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração está se referindo a responsabilidade por infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções de que trata o art. 137 do CTN. A jurisprudência do STJ foi construída mediante interpretação isolada do art. 138 do CTN, sem considerar os dois artigos anteriores que fazem parte da Seção que cuida da responsabilidade por infrações. A interpretação isolada de um dispositivo legal leva a um resultado falso.(grifo no original)".*

Diferente disso, a multa de mora é uma penalidade pela inobservância do prazo legal, tendo natureza indenizatória ou moratória. É uma penalidade pecuniária para o contribuinte que recolhe com atraso o tributo. Ademais, sua natureza é indenizatória porque visa ressarcir os cofres públicos dos prejuízos advindos de mera inadimplência.

Neste sentido, o Código Tributário Nacional (CTN) no art. 161 dispõe:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas n esta Lei ou em lei tributária. (grifou-se)*

Com efeito, na hipótese de atraso no recolhimento de tributos, o CTN prevê, além dos juros de mora, a imposição de penalidades previstas no próprio código ou em lei tributária. Vale lembrar que a Seção III do CTN, responsabilidade de terceiros, reporta-se à multa moratória em seu artigo 134, § único:

*Art. 134. (...)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.(grifou-se)*

Assinalo ainda que, na legislação tributária, a multa de mora sempre esteve integrada para inibir o pagamento de tributos com atraso, conforme os seguintes dispositivos:

art. 74 da Lei nº 7.799, de 1989; art. 3º da Lei nº 8.218, de 1991; art. 59º da Lei nº 8.383, de 1991; art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995 e o vigente art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

*"Art. 61. Os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso." (Grifou-se)*

De modo que o lançamento de ofício foi regular por expressa previsão legal. A atividade da autoridade administrativa é vinculada, não podendo negar vigência a uma lei.

Como visto, o legislador ordinário estabeleceu como acréscimo legal a multa de mora para o recolhimento espontâneo após o vencimento do prazo legal. Não se tem notícia de que este dispositivo tenha sido declarado constitucional, ainda, que de forma parcial, ou mesmo, que tenha ocorrido uma declaração de constitucionalidade sem redução de texto.

Adotar entendimento diverso é incentivar os pagamentos dos tributos fora do prazo assinalado pela lei, fato que poderia influenciar negativamente na arrecadação federal, que tem como função precípua prover o Estado de recursos.

Em casos análogos, a não caracterização da denúncia espontânea também foi acolhida em outros julgados administrativos do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

*"DENÚNCIA ESPONTÂNEA- EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA- O instituto da denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN, não alcança o pagamento espontâneo do tributo, após o prazo de vencimento, para fins de exclusão da multa de mora." (...) (Grifou-se)*

*(Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Acórdão nº 101-96.167, de 24/05/2007)*

*(...)*

*"DENÚNCIA ESPONTÂNEA- EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA - A denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN, não exclui a responsabilidade pela multa de mora."(Grifou-se)*

*(Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Acórdão nº 101-96.352, de 17/10/2007)*

Pelas razões elencadas é devida a multa de mora, visto que a contribuição foi recolhida após o prazo de vencimento.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto, uma vez que é incabível o benefício da denúncia espontânea.



Flávio de Castro Pontes